



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 319 97 59
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. ____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației depuse de
X din X înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. >

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice X – X, prin adresa nr. >, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. >, asupra contestației formulate de X.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. X din data de X emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspectie Fiscală în baza raportului de inspectie fiscală nr. > din >, privind suma totală de “ lei reprezentând:

- “ lei – impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- “ lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- “ lei - taxa pe valoarea adăugată;
- “ lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- “ lei – impozit pe profit;
- “ lei – accesorii aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost înregistrată la organele de inspectie fiscală sub nr. >, după cum rezultă din stampila aplicată de Serviciul registratură pe prima pagină a contestației, astfel că în raport de data luării la cunoștință a deciziei de impunere nr. >, respectiv >, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției

Nationale de Administrare Fiscala, constatând ca sunt indeplinite prevederile art. 205, 207 si art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestația formulată, X invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

A) Impozit pe venituri obținute din România de nerezidenți

In susținerea contestatiei privitoare la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti, X arata urmatoarele:

Referitor la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de > lei din care > lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti stabilit suplimentar de organele fiscale si > lei obligatii fiscale accesorii aferente sub forma de dobanzi, majorari si penalitati, societatea arata ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nu au fost respectate prevederile art.12, alin. 2) din OG 83/1998, pct. 2 din Decizia nr. 2/2005 si Decizia nr. 4/2006, motiv pentru care s-a recalculat impozitul datorat prin aplicarea cotei de 15% asupra venitului brut, conform art. 2, lit. c din OG 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, considerand ca certificatul de rezidenta fiscala prezentat emis de Centrul de impozite pentru X din Z, la data de > si prezentat organelor de inspectie fiscala de societatea comerciala X, nu precizeaza "daca contribuabilul a avut rezidenta fiscala in acel stat pe perioada realizarii venitului, respectiv 2000-2002".

Societatea considera ca in mod gresit s-a procedat la neadmiterea certificatului de rezidenta fiscala prezentat pentru Z din Y, având in vedere următoarele:

- documentul mentioneaza ca beneficiarul de venit este rezident al Z asa cum prevede art. 12, alin. 2 din OG 83/1998 "*Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impunerii, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impunerii.*", obligatia fiind indeplinita prin certificatul de rezidenta fiscala prezentat care atesta rezidenta in Z a beneficiarului de venit, aspect confirmat chiar de organele de inspectie fiscala, mentioneaza societatea:

- se vor aplica in consecinta prevederile Conventiei de evitare a dublei impunerii semnate in anul 1974 intre Romania si X privind evitarea dublei impunerii pe venit si avere, pentru serviciile de asistenta la controlul lucrarii de refacere totala a sistemului de incalzire, ventilatie, climatizare al x, impozitarea

facandu-se in X conform art. 7 "beneficiile intreprinderilor" din Conventia de evitare a dublei impuneri semnate intre Romania si X privind evitarea dublei impuneri pe venit si avere, societatea neavand la data realizarii veniturilor obligatia retinerii impozitului aferent si nu datoreaza suma de > lei.

Societatea solicita sa se ia act de faptul ca organele fiscale invoca in mod eronat punctul 2 din Decizia nr. 2/2005 si Decizia nr. 4/2006, aceste decizii legislative fiind emise ulterior realizarii veniturilor respective, perioada 2000-2002, neputand opera retroactiv in acest caz.

In consecintă - considera societatea – nu avea la data realizarii veniturilor obligatia retinerii impozitului aferent si implicit nu datoreaza suma de > lei, din care > lei reprezentand impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti stabilite suplimentar de organele fiscale si > lei obligatii fiscale accesorii aferente sub forma de dobanzi, majorari si penalitati.

B) Taxa pe valoare adaugata

In sustinerea contestatiei privind anularea dreptului de deducere a taxei pe valoare adaugata aferenta unor facturi de prestari servicii X, arata urmatoarele:

Referitor la suma contestata de > lei reprezentand TVA deductibila formata din > lei - TVA neacceptata la deducere de organele de inspectie fiscala si obligatiile fiscale accesorii in suma de > lei, societatea arata ca :

1) suma de > lei reprezentand TVA neacceptata la deducere de catre organele de inspectie fiscala, precum si obligatiile fiscale accesorii ce sunt cuprinse in suma totala a accesoriilor determinate de organele de inspectie fiscala in valoare de > lei, aferenta unor facturi de prestari servicii reprezentand studiu de fezabilitate pentru X, proiect tehnic pentru > executate pentru X in perioada 01.01.2002-31.12.2002 cand nu a existat contract de inchiriere incheiat intre X si X (contracte incheiate cu X si X), societatea considera ca nu poate fi penalizata pentru o cheltuiala care a dorit sa o efectueze in scopul obtinerii de venituri ulterioare.

In calitatea sa de persoana impozabila, X, a efectuat cheltuieli cu studiu de fezabilitate si proiect tehnic pentru X cu privire la amenajarea in regie proprie a unei X.

Societatea sustine ca scopul initial al acestui studiu a fost de a realiza o lucrare proprie de X si nu de a efectua o cheltuiala in beneficiul altei societati, respectiv Z chiar daca edificarea constructiei s-a materializat de catre o alta societate.

Din ratiuni de eficienta si rentabilitate societatea a realizat acest studiu pe cheltuiala proprie ulterior renuntand la executia proiectului.

Totodata, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au

creat in mod gresit o interdependenta a deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile prestate cu cea a deductibilitatii TVA si in mod eronat nu au acceptat la deducere TVA pentru care societatea si-a exercitat dreptul la deducere in baza facturilor fiscale primite de la furnizori.

In sustinerea contestatiei societatea invoca pe langa prevederile Legii nr. 345/2002 privind TVA art. 22 alin. 4 invocate de organele de inspectie fiscala si art. 24 alin. 1 si 2.

Societatea sustine ca *“este gresita”* interpretarea organelor de inspectie fiscala, operatiunile fiind taxabile pentru scopuri de TVA deoarece dreptul la *“deducerea TVA ia nastere in momentul in care serviciile au fost prestate, iar deducerea nu este conditionata de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate”*, Legea nr. 345/2002 *“neinterzicand”* deducerea TVA aferenta unor astfel de servicii, mai mult decat atat decontarea lor s-a efectuat pe baza de *“facturi fiscale”*, document care da dreptul la exercitarea dreptului de deducere a TVA, asa cum prevede art. 24 alin. 1, lit. a din Legea 345/2002.

Ca urmare a celor prezentate in contestatie societatea *“este de parere ca operatiunea in cauza reprezinta o operatiune taxabila efectuata in scopul realizarii veniturilor, dreptul de deducere fiind exercitat prin facturile fiscale primite de la furnizori”* si de aceea se solicita admiterea la deducere a TVA in suma de > lei si anulara obligatiilor fiscale accesorii aferente.

2) suma de > lei reprezentand TVA neacceptata la deducere de organele de inspectie fiscala aferenta anilor 2005 in suma de > lei si 2006 in suma de > lei, precum si obligatiile fiscale accesorii ce sunt cuprinse in suma totala a accesoriilor determinate de organele de inspectie fiscala in valoare de > lei, aferenta unor servicii de reclama si publicitate, reprezentand promovare de bunuri si servicii facturate de X. Societatea considera ca nu poate fi penalizata pentru faptul ca promoveaza obiective care nu apartin x, respectiv X situata la etajul > al acesteia.

Plata acestor cheltuieli de reclama si publicitatea de catre societate s-a efectuat in scopul atragerii clientelei deoarece publicitatea efectuata pentru chiriei sai se adreseaza tot societatii ca ultim beneficiar, ocuparea completa a spatiilor comerciale cu chiriasi si in concluzie incasarea lunara a chiriei.

Societatea considera interpretarea organelor de inspectie fiscala total gresita si din alt considerent *“dreptul la deducerea TVA ia nastere in momentul in care serviciile au fost prestate, iar deducerea TVA nu este conditionata de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate”* si exercitarea dreptului de deducere a TVA s-a efectuat in mod corect *“deoarece s-a justificat prin factura fiscala”* conform art. 145, alin. 8 din Codul Fiscal si acestea cuprind elementele prevazute la art. 155, alin. 8 din Codul Fiscal.

Se invoca temeiul legal:

- art. 145, alin. 7, 8 si 9 din Codul Fiscal,
- partea 189, pct. 51, alin. 1, 2 din Normele Metodologice de aplicarea Codului fiscal,
- art. 128, alin. 9 din Codul Fiscal,
- partea 154¹, pct. 7, alin.3,4,5,6 din Normele Metodologice de aplicarea Codului fiscal.

Societatea sustine ca in cazul depasirii limitelor si destinatiilor prevazute de lege referitoare la perisabilitati, actiuni de sponsorizare, mecenat, protocol, acordarea de bunuri in mod gratuit potrivit destinatiilor legale, se colecteaza TVA ceea ce inseamna ca "*numai acestor categorii sunt impuse anumite reguli de deducere a TVA*", rezultand faptul ca se poate deduce TVA numai in limita deductibilitatii cheltuielilor respective ceea ce nu se poate extrapola si in cadrul altor categorii de cheltuieli pe care organele de inspectie fiscala le-a interpretat ca fiind nedeductibile cu toate ca au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, deci dau dreptul la deductibilitatea cheltuielilor aferente si implicit la deducerea TVA.

Ca urmare a celor prezentate societatea considera ca operatiunea reprezinta o operatiune taxabila, dreptul la deducere fiind exercitat prin facturile fiscale primite de la furnizori si de aceea X solicita admiterea la deducere a TVA in suma de > lei si anulara obligatiilor fiscale accesorii aferente.

3) suma de > lei reprezentand TVA neacceptata la deducere de organele de inspectie fiscala aferenta anilor 2004 in suma de > lei si 2005 in suma de > lei, precum si obligatiile fiscale accesorii ce sunt cuprinse in suma totala a accesoriilor determinate de organele de inspectie fiscala in valoare de > lei, aferenta serviciilor externe de consultanta facturate de X cu sediul in Z, societatea considerand ca operatiunea a fost realizata in scopul obtinerii de venituri ulterioare si destinata realizarii de operatiuni taxabile.

Obiectul contractului este printre altele:

" 1) *identificarea si contractarea de operatori internationali pentru spatiile libere oferite de beneficiar;*

2) *identificarea si contactarea de operatori internationali pentru incheierea de contracte comerciale de furnizare marfa;*

3) *determinarea comerciantilor internationali identificati de prestator de a semna contracte cu beneficiarul,*" si simpla analiza a contractelor incheiate cu clientii pe care societatea le-a incheiat in perioada de derulare a contractului semnat cu societatea X din Z respectiv perioada de efectuare a cheltuielilor si platilor la extern, justifica serviciile prestate.

Deasemenea societatea considera *neintemeiat* si *subiectiv*

raspunsul Directiei generale a Finantelor Publice Municipiul Bucuresti prin Serviciul de Inspectie Fiscala X - Contribuabili Mijlocii inregistrat cu nr. > (Anexa nr. Z) prin care documentele puse la dispozitie de Societate sunt considerate insuficiente *“pentru justificarea serviciilor efectuate in baza contractului, cu atat mai mult cu cat acestea au fost prezentate dupa data inchiderii raportului de inspectie fiscala”*.

În susținere societatea contestatoare mentioneaza faptul ca in Codul fiscal nu se precizeaza *cate pagini sau cate dovezi* trebuie avute in vedere pentru justificarea serviciilor efectuate in baza contractului incheiat cu un tert, faptul că dovezile sunt conditionate de natura lucrarilor executate si a serviciilor efectuate și că unele servicii nu pot fi analizate numai dupa documente justificative, ci doar prin analize amanuntite ale serviciilor.

“Ca materiale corespunzatoare si suficiente pentru sustinerea deductibilitatii serviciilor externe” societatea considera ca simpla identificare a noilor operatori/clienti, contractele de inchiriere incheiate cu diversi clienti, constituie materiale relevante si probante.

X isi sustine contestatia prezentand urmatoarele acte legislative:

- pct. 48 partea 35¹, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal,
- art. 9, art. 64, 65 din OG nr. 92/2003 republicata
- art. 102.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobata prin HG nr. 1050/2004.

Totodata, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au realizat o interdependenta eronata intre deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate si deductibilitatea TVA si nu au acceptat la deducere TVA pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere in baza facturilor externe.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nu au fost respectate prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art. 133 alin. 2 lit. c, art. 145 alin.3 lit. a si societatea considera aceasta interpretare eronata, operatiunile fiind taxabile in scopuri de TVA deoarece *“dreptul la deducerea TVA ia nastere in momentul in care serviciile sunt prestate”* iar *“deducerea nu este conditionata de justificarea cu documente a cheltuielilor cu serviciile prestate”*.

Deasemenea *“Codul fiscal sau Normele de aplicare a Codului fiscal nu interzic si nici nu limiteaza deducerea TVA aferenta serviciilor externe decontate pe baza de facturi externe”* sustine X in contestatie.

Totodata, societatea contestatoare precizează că TVA aferenta serviciilor externe a fost inregistrata dupa principiul *“taxarii inverse”*, astfel s-a

evidentiat in decontul de TVA atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila cu toate ca organele de inspectie fiscala *“nu au admis factura externa ca document justificativ”*.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala pe langa neacceptarea la deducere a TVA deductibila *“ar fi trebuit sa anuleze in contrapartida si corespondenta, TVA colectat”*, ceea ce ar fi insemnat eliminarea oricaror sarcini fiscale sau obligatii suplimentare referitoare la TVA aferenta serviciilor externe.

Societatea contestatoare aduce ca argumente urmatoarele articole si aliniate din Codul fiscal si Normele de aplicare a Codului fiscal:

- art. 145 alin. 1, 3, 4, 6, 7, 8, 9
- partea 189¹ din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal

Societatea sustine faptul ca operatiunea in cauza reprezinta o operatiune taxabila, dreptul la deducere fiind exercitat prin facturile primite de la furnizorul extern si solicita:

-admiterea la deducere a TVA in suma de > lei si anulara obligatiilor fiscale accesorii, sau

-eliminarea evidentierii din decontul de TVA si din jurnalul de vanzari si a TVA colectata in suma de > lei inregistrata in dubla corespondenta cu contul 4426 “TVA deductibila” pe contul 4427 “TVA colectata” si care ar avea ca si consecinta anulara obligatiei de plata suplimentare in suma de > lei si implicit anulara obligatiilor fiscale aferente.

4) suma de > lei reprezentand TVA neacceptata la deducere de organele de inspectie fiscala aferenta anului 2003, precum si obligatiile fiscale accesorii ce sunt cuprinse in suma totala a accesoriilor determinate de organele de inspectie fiscala in valoare de > lei, aferenta serviciilor facturate de Z, Z, Z si Z reprezentand lucrari de proiectare pentru X faza PE (PAC) si DE, *“nu se justifica necesitatea acestor servicii deoarece proiectul nu s-a realizat niciodata”*.

Obiectivul proiectului a fost Z nivele, proiect realizat pe structura de metal cu deschideri mari, dar care nu s-a realizat niciodata. Societatea sustine ca toate acestea demonstreaza intentia sa de a identifica toate posibilitatile de maximizare a veniturilor, gasirea unor solutii adecvate in vederea cresterii locurilor de X, acesta fiind unul din obiectivele prioritare ale societatii.

Deoarece nu s-au materializat in executie, societatea contestatoare, considera ca aceasta *“nu reprezinta o motivatie in nerecunoasterea cheltuielilor si implicit in nededucerea TVA”*.

Totodata, societatea sustine faptul ca nu poate fi penalizata pentru *“proiecte de acest gen care nu au alt scop decat maximizarea veniturilor”*

companiei intr-o acerba lupta cu competitia".

Societatea contestatoare menționează că ulterior X a fost executata dupa un proiect realizat de catre Z, ceea ce demonstreaza intentia societatii de a continua realizarea operatiunilor respective taxabile si aducatoare de venituri si in cazul proiectelor elaborate de catre Z, Z, Z si Z.

Societatea sustine ca nu poate fi *"penalizata pentru niste cheltuieli efectuate in scopul obtinerii ulterioare de venituri si care din ratiuni care tin de eficienta nu s-au materializat in obiective de investitii, fiind astfel destinate realizarii de operatiuni taxabile"*.

Deasemenea, societatea considera ca organele de inspectie fiscala *"au creat in mod gresit o interdependenta a deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile prestate cu cea a deductibilitatii taxei pe valoare adaugata aferenta"* si in mod eronat nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata pentru care societatea si-a exercitat dreptul la deducere in baza facturilor fiscale primite de la furnizor.

In sustinerea contestatiei societatea prezinta urmatoare texte legislative:

- art. 22 alin. 4 din Legea nr. 345/2002
- art. 24 alin. 1 lit a) din Legea nr. 345/2002
- art. 24 alin. 2 din Legea nr. 345/2002

Societatea considera gresita interpretarea organelor fiscale, operatiunile fiind taxabile pentru scopuri de TVA deoarece dreptul la *"deducerea TVA ia nastere in momentul in care serviciile au fost prestate, iar deducerea nu este conditionata de deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate"*, Legea 345/2002 neinterzicand deducerea tva pentru astfel de servicii si in acelesi timp decontarea lor s-a efectuat pe baza de facturi fiscale, *"document care da dreptul la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adaugata"*.

In exemplificarea acestora, societatea invoca art. 24, alin. 1, lit.a) din Legea nr. 345/2002 si prezinta in acelasi timp si situatiile in care nu se poate deduce TVA din Legea nr. 345/2002.

Concluzionand societatea precizeza ca se poate deduce TVA numai in limita deductibilitatii cheltuielilor respective ceea ce nu se poate extrapola si in cazul altor categorii de cheltuieli pe care organele de inspectie fiscala, considera societatea, le-ar interpreta ca fiind nedeductibile, cu toate ca ele au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, deci dau dreptul la deductibilitatea cheltuielilor aferente si implicit la deducerea TVA.

In acelasi timp societatea considera ca acesta operatiune reprezinta o operatiune taxabila, dreptul la deducere fiind exercitat *"prin facturile fiscale primite de la furnizori"*, solicitand in contestatie admiterea la deducere a TVA in

suma de > lei si anulara obligatiilor fiscale accesorii aferente.

C) Impozit pe profit

X contestă impozit pe profit în sumă de > lei și accesorii în suma de > lei .

Cu privire la cheltuielile considerate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal și care au condus la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de > lei, X aduce următoarele argumente:

1) Cheltuielile cu studii de fezabilitate executat de Z – 2002

X contestă impozitul pe profit în sumă de > lei aferent cheltuielilor în sumă de > lei reprezentând contravaloarea studiului de fezabilitate pentru Z, proprietar fiind Z.

Xconsideră ca fiind eronat punctul de vedere exprimat de organele de inspectie fiscală potrivit căreia *“contribuabilul nu are drept de deducere a cheltuielilor efectuate pentru un obiectiv de investitii care nu-i apartine”*.

In acelasi timp, societatea considera ca nu poate fi penalizata pentru o cheltuiala pe care a dorit sa o efectueze in scopul obtinerii de venituri ulterioare, respectiv executarea unui studiu de fezabilitate pentru Z, dorind amenajarea in regie proprie a X si nu de a efectua o cheltuiala in beneficiul altei societati (Z).

Chiar daca constructia a fost materializata de catre Z, X a avut ca principal scop al studiului de fezabilitate acela de a crea cu eforturi proprii X pentru a atrage mai multi clienti si/sau pentru maximizarea veniturilor din inchirierea spatiilor de X, toate acestea conducand la o crestere a cifrei de afaceri si asigurarea unui vad comercial accesibil tuturor clientilor.

Din ratiuni de eficienta si rentabilitate societatea a realizat acest studiu pe cheltuiala proprie pentru ca ulterior sa renunte la executia proiectului si a considerat cheltuielile deductibile fiscal, studiul de fezabilitate fiind efectuat *“in vederea identificarii posibilitatilor de edificare a unei X”* si in scopul obtinerii de venituri ulterioare.

Societatea prezinta un caz asemanator, respectiv proiectul de arhitectura realizat de catre Z a carei cheltuiala a fost initial neacceptat la deducere de catre organele de inspectie fiscala dar ulterior, dupa prezentarea punctului de vedere al societatii suma a fost considerata deductibila fiscal.

Societatea considera cheltuielile efectuate catre Z ca fiind cheltuieli efectuate in vederea realizarii de venituri, chiar daca s-au realizat inaintea semnarii contractului de inchiriere cu Z, neavand la momentul executiei studiului nici o legatura cu obiectivul de investitii realizat ulterior de Z.

X considera ca studiul de fezabilitate efectuat a fost realizat in scopul obtinerii de venituri ulterioare si destinata realizarii de operatiuni taxabile

si solicita admiterea sumei de > lei la deducere, anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei, precum si anularea tuturor obligatiilor fiscale accesorii.

2) Cheltuieli cu serviciile de consultanta prestate de Z – Z – în perioada 2002-2005.

Societatea contesta incadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor de consultanță în suma totală de > lei înregistrate în baza facturilor emise de Z – conform contractului nr. >.

Xprezintă cheltuielile de consultanță defalcate pe ani dupa cum urmează:

a) > lei reprezentand cheltuieli ale anului 2002, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei, si obligatii fiscale accesorii aferente ce sunt cuprinse in suma totala de > lei,

b) > lei reprezentand cheltuieli ale anului 2003, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei, si obligatii fiscale accesorii aferente ce sunt cuprinse in suma totala de > lei,

c) > lei reprezentand cheltuieli ale anului 2004, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei, si obligatii fiscale accesorii aferente ce sunt cuprinse in suma totala de > lei,

d) > lei reprezentand cheltuieli ale anului 2005, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei, si obligatii fiscale accesorii aferente ce sunt cuprinse in suma totala de > lei.

Obiectul contractului nr. > este printre altele:

“1) identificarea si contactarea de operatori internationali pentru spatiile libere oferite de beneficiar;

2) identificarea si contactarea de operatori internationali pentru incheierea de contracte comerciale de furnizare marfa catre Beneficiar

3) asistenta pentru crearea unui tenant mix pe lunga durata care sa duca la cresterea profitabilitatii si imaginii generale a Beneficiarului;

4) determinarea comerciantilor internationali identificati de prestator de a semna contracte cu beneficiarul,”

X susține că *”simpla analiza a contractelor incheiate cu clientii ”* în perioada derulării contractului încheiat cu X din Z justifică serviciile prestate.

Deasemenea societatea considera neîntemeiat și subiectiv raspunsul Directiei generale a Finantelor Publice Municipiul X prin Serviciul de Inspectie Fiscala X - Contribuabili Mijlocii inregistrat cu nr. > (Anexa nr. X potrivit căreia documentele puse la dispozitie de Societate sunt considerate insuficiente *“pentru justificarea serviciilor efectuate in baza contractului, cu atat mai mult cu cat acestea au fost prezentate dupa data inchiderii raportului de*

inspectie fiscala".

X susține faptul că prin Codul fiscal nu se precizează câte pagini sau câte dovezi trebuie avute în vedere pentru justificarea serviciilor efectuate în baza contractului încheiat cu un tert, că dovezile sunt conditionate de natura lucrărilor executate și a serviciilor efectuate și că unele servicii nu pot fi analizate numai după documente justificative, ci doar prin analize amanunțite ale serviciilor – ceea ce organele de inspectie fiscala nu au realizat.

"Ca materiale corespunzătoare și suficiente pentru susținerea deductibilității serviciilor externe" societatea considera ca simpla identificare a noilor operatori/clienti, contractele de închiriere încheiate cu diverși clienți, constituie materiale relevante și probante.

X invocă în susținere prevederile :

- pct. 48 partea 35¹, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal,
- art. 9 din OG nr. 92/2003 republicată,
- art. 64 din OG nr. 92/2003 republicată,
- art. 65 din OG nr. 92/2003 republicată
- art. 102.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobată prin HG nr. 1050/2004.

Societatea arată că din actele normative sus citate rezultă obligația organului fiscal de a lua în considerare toate actele, documentele, dovezile și faptele care pot constitui probe la definitivarea bazei de impunere și considerarea cheltuielilor efectuate pentru serviciile de consultanță prestate de către Z din X ca și operațiuni taxabile care au fost efectuate în scopul realizării de venituri ulterioare, drept pentru care se solicită acceptarea la deducere a sumei de > lei anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de > lei precum și anularea obligațiilor fiscale accesorii aferente.

3) Cheltuieli cu lucrările de modernizare

X contestă baza suplimentară stabilită în plus în suma de > lei, impozitul pe profit în suma de > lei, precum și obligațiile fiscale accesorii astfel:

3.1. cheltuieli cu lucrările de modernizare a clădirii Z – **2002** incluse de societate în cheltuieli de exploatare dar considerate de organele de inspectie fiscala investiții în curs de execuție și neacceptate la deducere în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar fiind în suma de > lei, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente.

3.2. cheltuieli cu lucrările de modernizare a clădirii Z – **2003** incluse de societate în cheltuieli de exploatare dar considerate de organele de inspectie fiscala investiții în curs de execuție și neacceptate la deducere în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar fiind în suma de > lei, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente, cheltuieli care se compun din:

3.2.1.- lucrari de reparatii si amenajari interioare la etaj >, corp central V pe o suprafata de > mp - demolare pereti beton, demolare planseu, demolare pereti panel, demolare camera de sonorizare, tencuiala armata pereti, placare stalpi si pereti cu gips carton, demontare si montare teava pe care organele de inspectie fiscala le-au încadrat ca obiective de investitii

Cheltuielile aferente acestor lucrări sunt în suma de > lei, impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli este in suma de > lei;

3.2.2.- cheltuieli cu taxa de racordare pentru realizarea unui surplus de energie pentru consum – spor de putere de la 2500 la 5078 KW în suma de > lei, impozitul pe profit fiind de > lei;

3.2.3.- cheltuieli cu elaborarea proiectului ”*Tablouri si coloane consumatori vitali*” facturate de X în suma de > lei, impozit pe profit fiind de > lei.

3.3. cheltuieli cu lucrarile de modernizare a cladirii Z – **2004** incluse de societate in cheltuieli de exploatare dar considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind investitii in curs de executie si neacceptate la deducere in suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar fiind in suma de > lei, care se compune din:

3.3.1.- lucrari de demolari, desfaceri si amenajari etaj > corp Z, desfacerei lambriuri executate din placi melaminate, desfacerea tencuielilor la pereti, desfacerea pardoselilor din ciment turnate, demolarea planseelor, podelelor si desfaceri tavane din lambriu metalic, demolarare zidurilor din caramida, demolarea dalelor din prefabricate cu grosimea peste 15 cm, demontarea scheletului din otel beton si plasa rabbit, transport materiale manual si cu utilaje, lucrari efectuate de C în suma de > lei, impozit pe profit aferent in suma de > lei,

3.3.2.- cheltuieli cu proiectul de reamenajare a X - nacceptate la deducere de catre organele de inspectie fiscala suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.3.- cheltuieli cu lucrari de refacere terasa etaj >, Z, executat de catre X în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.4.- cheltuieli cu lucrari de refacere terasa etaj >, Z, executat de catre Z în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.5.- cheltuieli cu lucrari de reparatii la C-pardoseli, pereti placari cu rigips, pereti despartitori, tavane false, grupuri sanitare, vopsitorii la pereti, instalatii termice si sanitare in aripa X etaj > tronson >- trasee electrice 2.630 ml, executate de catre X, în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.6.- cheltuieli cu lucrari de reparatii si amenajari interioare X pentru spatiu X pe o suprafata de * mp - demolat zidarie BCA, demolare ferestre metal, dezafectare instalatii sanitare si termice vechi, montare gresie, parchet, faianta,

balustrada din inox, montare ferestre si usi PVC termopan, montare tavan fals, executate de Z, în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.7.- cheltuieli cu lucrari de constructii si finisaje (amenajare) spatii magazin Z corp X executate de X în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.8.- cheltuieli cu lucrari de demolare, desfaceri si refacere structura si arhitectura reparatii, amenajare pentru terasa X, executate de X, în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.9.- cheltuieli cu lucrari de hidroizolatie subsol magazin (2500 mp), tencuieli, zugraveli, desfacerea tencuielilor interioare sau exterioare la pereti, hidroizolatie pereti cu rasini epoxidice inclusiv amorsa, tencuieli si zugraveli interioare, desfundarea canalului colector, a sifoanelor din pardoseala, epuizarea apei cu infiltratii puternice cu motopompa executate de X, în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.10.- cheltuieli cu lucrari de reparatii si amenajari birouri etaj >, demontare zid caramida inclusiv evacuare, desfaceri pereti, demontare pereti, demolare pereti si usi PVC, demontat tavan casetat, placare pereti, plafon fals casetat, montare ferestre si usi PVC mahon cu geam termopan, montare cabluri pentru instalatia electrica, inlocuire cabluri pentru instalatia electrica (6.243 ml), executate de X, în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.3.11.-cheltuieli cu instalatie electrica aferenta chilelor de ventiloinvertoare la tablourile electrice la etajele > - montare tablou electric, inlocuire cabluri (6243 ml), în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

3.4.- cheltuieli cu lucrarile de modernizare a cladirii Z- **2005** incluse de societate in cheltuieli de exploatare dar considerate de organele de inspectie fiscala investitii in curs de executie si neacceptate la deducere in suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar fiind in suma de > lei, care se compune din:

3.4.1.- cheltuieli cu constructii montaj si instalatii necesare X situat la parterul M efectuate de Z in baza contractelor nr. > si > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.4.2.- cheltuieli cu instalatii electrice aferente X situat la parterul X efectuate de X, in baza comenzii nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.4.3.- cheltuieli cu prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare a corpului X - parter efectuate de X in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.4.4.- cheltuieli cu prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare interioara spatiu de alimentatie publica X situat la etajul > in X efectuate de catre X in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.4.5.- cheltuieli cu prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare a X - parter efectuat de X, in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.4.6.- cheltuieli cu prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare a X - parter efectuat de X, in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.- cheltuieli cu lucrarile de modernizare a cladirii X– **2006** incluse de societate in cheltuieli de exploatare dar considerate de organele de inspectie fiscala investitii in curs de executie si neacceptate la deducere in suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar fiind in suma de > lei, precum si obligatiile fiscale accesorii aferente, care se compune din:

3.5.1.- cheltuieli cu lucrari de constructii montaj si instalatii necesare X situat in parterul X efectuate de x, in baza contractului > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.2.- cheltuieli cu lucrari de amenajare spatii comerciale X efectuate de X, in baza contractului nr. > în suma fiind de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.3.- cheltuieli cu lucrari de instalatie electrica pentru obiectivul – fabricatie si montaj tablouri electrice iluminat – forta X si executie coloane electrice de joasa tensiune pentru alimentare tablouri electrice iluminat- forta X, X efectuate de X, in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.4.- cheltuieli cu lucrari de modernizare punct termic efectuate de X, in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.5.- cheltuieli cu lucrari de amenajare si modernizare spatii din X efectuate de X in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.6.- cheltuieli cu lucrari de amenajare si modernizare spatiu destinat X efectuate de X in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.7.- cheltuieli cu lucrari de constructii pentru refacerea hidroizolatiei la terasa corpului X efectuate de Z in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.8.- cheltuieli cu prestari de servicii pentru executia unui proiect de

amenajare a X – spatiu destinat X efectuate de X, in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei,

3.5.9.- cheltuieli cu prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare interioara spatiu de alimentatie publica X siuat la etajul * in X efectuate de X, in baza contractului nr. > în suma de > lei, impozit pe profit stabilit suplimentar in valoare de > lei.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au incadrat eronat cheltuielile prezentate ca fiind de natura investitiilor conform HG 964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si duratelor normale de functionare a mijloacelor fixe si conform art.7, litera d) din HG 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale și arată că organul de inspectie fiscala a omis paragraful *“lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.”*, ceea ce in majoritatea cazurilor de fata nu se aplica.

In cazul cheltuielilor cu lucrarile de racordare si cu taxa de racordare inregistrate in primul trimestru al anului 2003, societatea susține ca organele de inspectie fiscala invoca un act normativ care intra in vigoare din data de 04.12.2003, anume Hotararea nr. 867/17.07.2003 pentru aprobarea Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la retelele electrice de interes public.

Societatea contesta punctul de vedere al organelor fiscale care fac referire la HG nr. 1179/2002 pe motiv că acesta se adreseaza investitiilor publice, fapt confirmat de HG nr. 28/2008 privind aprobarea continutului cadru al documentației tehnico-economice aferente investițiilor publice, precum și a structurii și metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții.

Societatea sustine ca nu s-a facut o delimitare clara a notiunii de mijloc fix amortizabil de cea de cheltuiala de intretinere si reparatii, deoarece nu orice lucrare de demolare, refacere, amenajare, transport moloz, hidroizolatii etc, reprezinta bunuri tangibile amortizabile, majoritatea dintre acestea fiind neidentificabile.

In acelasi timp societatea motiveaza ca in cele mai multe cazuri compartimentarea si amenajarea spatiilor de magazine are loc foarte des datorita fluctuatiei masive a chiriilor ceea ce face ca modernizarile sa fie refacute la perioade foarte dese de timp, dupa cerintele clientilor.

Deasemenea, X, susține că *“o analiza mai temeinica a diverselor situatii si luate analitic fiecare in parte de catre organele de inspectie fiscala, ar fi adus o sarcina fiscala mai putin drastica”*.

X arată că organul de inspecție fiscală prin adresa nr.> precizează ca *“prezentarea acestora (devize/situație de lucrări-nota Societății) în anexa fără alte argumente (contracte la care se referă, lucrări la care se referă, diferențe stabilite în urma inspecției fiscale, etc) nu mai poate produce modificări după data încheierii raportului de inspecție fiscală”*, cu toate că documentele cum ar fi contracte, lucrări, devize, situații au fost prezentate organelor de inspecție fiscală care le-au analizat astfel încât să se poată demonstra *“caracterul sezonier”* al multora dintre lucrările de amenajare, modernizare, hidroizolații, etc.

Societatea consideră *“subiectiva tratarea”* de către organele de inspecție fiscală a lucrărilor ca *“investiții efectuate la mijloacele fixe existente în patrimoniul contribuabilului”* deoarece activitățile de demolare și desfaceri, demontări și dezafectări, transport materiale, evacuare moloz, hidroizolații terase și tencuieli pereți, hidroizolații subsoluri, etc nu pot fi considerate mijloace fixe în contabilitate.

În susținere societatea prezintă prevederile HG nr. 909/1997 și anume, *“Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambianță”*, în cazul acestor lucrări nefiind vorba despre o sporire a gradului de confort și ambianță deoarece lucrările au fost executate pentru a se restabili o situație/stare inițială a amplasamentului respectiv și anume cea funcțională.

Societatea consideră că organele fiscale invocă fără temei pct. 9 din HG 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

4) Cheltuieli cu investițiile efectuate pentru lucrări de devieri rețele edilitare pe un traseu nou

Societatea contestă cheltuieli în suma de > lei, impozitul pe profit în suma de > lei, precum și obligațiile fiscale accesorii, după cum urmează:

4.1. cheltuieli cu lucrări de devieri rețele utilități -**2003** efectuate de X, tratate de organele de inspecție fiscală ca investiții amortizabile în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de > lei și obligații fiscale accesorii,

4.2. cheltuieli cu investițiile efectuate în anul 2004 pentru lucrări de devieri rețele edilitare pe un traseu nou (rețele termice, electrice, canalizare, telecomunicații, apă, gaz metan) executate de X, X, X, X, X în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de > lei și obligații fiscale accesorii, reprezentând:

4.2.1.- devieri rețele telecomunicații cuprinse în proiectul întocmit de X în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de > lei,

4.2.2.- dezafectari retele cota * - X – dezafectari retele cota *, spargeri beton platforma, sapaturi mecanice cu excavatorul în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

4.2.3.- deviere retea termoficare &, lucrari dren &, lucrari termoficare si canalizare în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

4.2.4.- servicii de urmarire a executiei investitiei “devieri de retele edilitare afectate de X” în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

4.2.5.- contravaloare proiect deviere gaze naturale – pentru X în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

4.2.6.- devieri conducte gaze X contract nr.> în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei,

4.3. cheltuieli cu investitiile efectuate in anul 2005 pentru lucrari de devieri retele edilitare pe un traseu nou, retele termice în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei si obligatii fiscale accesorii.

Societatea susține că organele de inspectie fiscala au încadrat eronat aceste lucrări de repații considerându-le *“fiind necesar a fi executate, deoarece pe terenul existent s-a construit X”*.

In sustinere, societatea invocă un raport de expertiza tehnica privind devierea retelelor din zona X intocmit de trei specialisti experti tehnici in domeniu in care se precizeaza ca este vorba de o inlocuire a retelelor de alimentare cu apa, canalizare termoficare, gaze naturale, energie electrica si telefonie din zona cu vechime de peste 30 de ani, existand riscul ca intreaga activitate a societatii sa fie pusa in pericol, societatea fiind principalul utilizator al acestor retele și deci fiind direct interesat in reabilitarea si devierea lor pe cheltuiala proprie.

X arată că reabilitarea acestor retele a venit ca urmare a analizelor si studiilor efectuate de societate care au aratat imperios necesara inceperea lucrarilor de inlocuire a retelelor, devierea lor fiind o solutie oportuna si in acelasi timp obligatorie pentru ridicarea edificiului X.

Deasemenea societatea arată că organele de inspectie fiscala invoca in mod eronat HG nr.1179/2002 care de fapt se adreseaza investitiilor publice, fapt confirmat de HG nr.28/2008 *“privind aprobarea continutului cadru al documentației tehnico-economice aferente investițiilor publice, precum și a structurii și metodologiei de elaborare a devizului general pentru obiective de investiții și lucrări de intervenții”*, considerand aceste lucrari *“cheltuieli aferente asigurarii cu utilitatile necesare functionarii obiectivului de investitii”*, ceea ce nu

este cazul in situatia de fata deoarece lucrarile au vizat doar retelele ce deservesc si alimenteaza cladirile administrate de societate.

“*Reparatia si intretinerea unor retele*” aflate in “*stare tehnica precara*” au fost executate in scopul aducerii acestora la parametri functionali initiali in conditiile actuale de tehnologie avansata in domeniul constructiilor si materiale de constructii, reprezentand lucrari de reparatii si intretinere, fiind corect inregistrate in contabilitate direct la cheltuieli de exploatare.

5) Cheltuieli de reclama si publicitate

X contestă cheltuieli în sumă totală de > lei reprezentând contravaloarea serviciilor cu reclama, publicitatea, montarea/demontarea mesh-urilor publicitare pentru promovarea X si Z din X, defalcate după cum urmează:

5.1. cheltuieli de reclama si publicitate efectuate in anul **2005** - reprezentând costuri cu achizitia de materiale publicitare cat si prestari servicii constand in montare/demontare mesh-uri publicitare pentru promovarea X (difuzarea mesajelor publicitare privind lansarea X) în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei precum si obligatiile fiscale accesorii,

5.2. cheltuieli de reclama si publicitate efectuate in anul **2006** - respectiv atat costuri cu achizitia de materiale publicitare cat si prestari servicii constand in montare/demontare mesh-uri publicitare pentru promovarea X din Z în suma de > lei, impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de > lei precum si obligatiile fiscale accesorii.

În susținere, societatea contestatoare arată că aceasta promovare este din punct de vedere al marketingului o forma foarte cunoscuta de atragere a clientelei că aparitia Mall-urilor ce dispun de X a creat o afluenta a clientelei catre locuri competitive, in detrimentul societatii, care desi se afla in zona ultracentrala nu beneficia de X suficiente atragerii de clientela si fara o publicitate pe masura noile servicii (X) oferite de societate si/sau de stabilimentul invecinat nu ar fi fost cunoscute si veniturile s-ar fi realizat intr-un timp mult mai mare și că informatiile legate de existenta unei X la etajul Z este una care aduce beneficii societatii prin setul complet de servicii oferit intr-un singur loc: cumparaturi, food, entertainment, spalatorie auto, etc.

Deasemenea societatea sustine că publicitatea facuta pentru chiriarii sai se adreseaza tot societatii ca ultim beneficiar că prin aceasta forma de reclama societatea asigura clientilor sai directi o afluenta cat mai mare de consumatori și că societatea promoveaza insasi spatiile proprii inchiriate catre clientii sai strategici si nu neaparat produsele lor.

X susține că campania de atragere a clientelei chiriabilor in complexuri de shopping consacrate, oferindu-le un spatiu comercial cu o

afluenta considerabila, societatea isi asigura ocuparea completa a spatiilor comerciale si in final incasarea lunara a chiriei.

Astfel, societatea sustine ca aceste cheltuieli au fost realizate in scopul obtinerii de venituri si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile, fapt pentru care aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli de exploatare si au fost corect inregistrate in contabilitate.

II . Prin decizia de impunere contestata nr.> organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Municipiul X – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala nr. >:

A) Impozit pe venituri obtinute din Romania de nerezidenti

Contravaloarea serviciilor de asistenta la controlul lucrarii de refacere totala a sistemului de incalzire, ventilatie, climatizare al Complexului X, a fost facturat de furnizorul extern X din X, Z, in baza contractului >.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, contribuabilul a prezentat Certificatul de rezidenta fiscala pentru prestatorul extern X din X X, certificat emis la data de > de Centrul de Impozite din X Fiscalitatea intreprinderilor.

In urma inspectiei fiscale generale s-a constatat ca Certificatul de rezidenta fiscala prezentat nu respecta prevederile art. 12, alin. 2 din OG nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate in Romania de persoane fizice si juridice nerezidente, in sensul ca nu se precizeaza, daca firma mai sus mentionata este rezidenta in Z in perioada obtinerii venitului din Romania, respectiv pentru perioada 2000 – 2002, contribuabilul necalculand si nevrand la bugetul general consolidat impozitul pe veniturile nerezidentilor pentru sumele achitate furnizorului extern in anul 2002, x, Z.

Conform - art. 12 alin. 2 din OG nr. 83/1998 *“Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”* și,

- Deciziei nr. 2/2005 pct. 2 , Deciziei nr. 4/2006 pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata, conventiile de evitare a dublei impuneri, impozitul pe venit si probleme de procedura fiscala *“În situația prezentării, în termenul de prescripție, a certificatului de rezidență fiscală care atestă că beneficiarul venitului are rezidența fiscală într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri*

cu România, veniturile obținute de acest nerezident din România sunt impozabile potrivit convenției, în condițiile în care certificatul de rezidență fiscală menționează că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în acel stat contractant pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile, producând efecte inclusiv asupra calculului de obligații fiscale accesorii aferente, acestea calculându-se numai pentru impozitul calculat conform convenției și neachitat în termen.”

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca nu au fost respectate prevederile art. 12, alin. 2 din OG nr.83/1998, pct. 2 din Decizia nr. 2/2005 si Decizia nr. 4/2006 fapt pentru care s-a recalculat impozitul datorat prin aplicarea cotei de 15% asupra venitului brut, conform art. 2, lit. c din OG 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice si juridice nerezidente.

B) Taxa pe valoare adaugata

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de >, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.>, organele de inspectie fiscala au verificat taxa pe valoarea adaugata aferente perioadei >, constatand urmatoarele:

1) valoarea de > lei TVA nu a fost acceptata la deducere din facturile de prestari servicii (studiu de fezabilitate, pentru X, proiect tehnic pentru X), executate pentru X in perioada 01.01.2002-31.12.2002, cand nu a existat contract de inchiriere incheiat intre Xsi Z astfel:

- X – > lei
- X – > lei

In urma verificarilor, organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea si-a exercitat dreptul la deducere pentru facturile primite de la X reprezentand studiu de fezabilitate pentru X efectuat in baza contractului nr. > si de la > reprezentand proiect pentru X efectuat in baza contractului nr.> inainte ca X sa detina legal contracte de inchiriere sau prestari servicii incheiate cu X.

In concluzie contribuabilul nu avea drept de deducere a TVA in conformitate cu art. 22, alin. 4, lit. a din Legea 345/2002 privind TVA cu modificarile si completarile ulterioare *”Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de operațiuni taxabile;”*

2) valoarea de > lei TVA nu a fost acceptata la deducere din facturi fiscale reprezentand cheltuieli de reclama si publicitate emise de X pentru promovarea de bunuri si servicii respectiv X si Z situata la etajul > al acesteia, X neobtinand venituri din # deoarece nu exista un contract de inchiriere cu X,

astfel:

- anul 2005 – suma de > lei,
- anul 2006 – suma de > lei, conform anexei & din raportul de inspectie fiscala din data de >.

Cheltuielile cu reclama si publicitatea au facut obiectul cercetarii la fata locului la:

- X – Proces Verbal nr. > ,
- X - Proces Verbal nr. > ,
- X - Proces Verbal nr. > .

In acelasi timp organele de inspectie fiscala fac referire si la contractul de inchiriere nr. > intre X in calitate de proprietar si X in calitate de chirias pentru spatiul situat la parterul X in vederea comercializarii de marfuri, respectiv X. Astfel cheltuielile de promovare a acestuia sunt in sarcina X nu in sarcina X.

Organele de inspectie fiscala in urma proceselor verbale au concluzionat ca prestarile de servicii, respectiv cheltuielile de reclama si publicitate, nu sunt efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, prin urmare X nu-si poate exercita dreptul de deducere a TVA aferenta acestora, fiind incalcate prevederile art. 145, alin. 3, din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3) valoarea de > lei TVA nu a fost acceptata la deducere din facturi fiscale reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii externe, consultanta, emise de societatea X in baza contractului de consultanta nr. > .

Respectivul contract de consultanta prevede:

- identificarea si contactarea de operatori internationali pentru spatiile libere oferite de beneficiar,
- identificarea si contactarea de operatori internationali pentru incheierea de contracte comerciale de furnizare marfa,
- asistenta pentru crearea unui tenant mix (plan de masuri) pe lunga durata care sa duca la cresterea profitabilitatii si imaginii generale a beneficiarului,
- determinarea comerciantilor internationali identificati de prestator de a semna contracte cu beneficiarul.

X in baza respectivului contract si-a exercitat dreptul la deducere pentru facturile primite de la X in perioada 2004-2006 astfel:

- anul 2004 – * lei,
- anul 2006 – * lei.

Facturile prezentate organelor de inspectie fiscala la denumirea serviciilor sta inscris “*consultanta conform contract*” si servicii de marketing.

Pentru facturile prezentate contribuabilul nu detine devize sau alte documente *“care sa justifice efectiv serviciile de piata, respectiv analize si studii de piata, anchete specifice pe piata internationala pentru identificarea de potentiali clienti pentru spatiile libere oferite de beneficiar X.”* si pentru incheierea de contracte comerciale de furnizare marfa, plan de afaceri pentru dezvoltarea si cresterea profitabilitatii beneficiarului.

Prin raspunsurile date, reprezentantii legali ai X arata ca *“serviciile au fost prestate conform contractelor si confirmate de responsabilii de departament”*.

Organele de inspectie fiscala constata ca reprezentantii legali ai X *“nu au pus la dispozitia organului de inspectie fiscala documente suplimentare”* din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate si necesitatea efectuarii acestora potrivit specificului activitatii desfasurate de contribuabil.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu au fost respectate prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

- art. 133 alin. 2 lit. c
- art. 145 alin.3 lit. a

4) valoarea de > lei TVA nu a fost acceptata la deducere din facturi fiscale reprezentand cheltuieli cu prestari de servicii pentru care contribuabilul justifica prestarea lor pentru lucrarile de proiectare la > si X efectuate de catre X, X, X si X .

Organele de inspectie fiscala in urma cercetarilor efectuate la > si <, au stabilit urmatoarele:

> are incheiat cu X contractul de proiectare nr. > prin care se obliga sa elaboreze lucrarile de proiectare pentru X. In acelasi timp X isi da acordul pentru urmatorii subcontractanti :

a) X – lucrari de instalatii electrice, sanitare, ventilatii si incalzire, pretul lucrarii >

b) X – lucrari de structura, pretul lucrarii >

c) X – lucrari de proiectare si arhitectura, pretul lucrarii >.

X a emis in baza contractului nr. > facturi catre Xin valoare de > lei si TVA in valoare de > lei.

X a emis in baza contractului nr. > facturi catre Xin valoare de > lei si TVA in valoare de > lei.

X a emis in baza Anexei nr.> la contractul nr. >, facturi catre Xin valoare de > lei si TVA in valoare de > lei.

X a emis in baza Anexei nr. > la contractul nr. >, facturi catre X in

valoare de > lei si TVA in valoare de > lei.

X detine Z in proprietate fiind titularul Autorizatiei de constructie nr. > emisa de Primaria Sector &, pentru terenul situat in X in suprafata de *mp (amprenta la sol).

Proiectul executat in baza contractului nr. > nu s-a realizat dovada fiind:

- in macheta prezentata X ar fi avut structura metalica si deschidere in X,

- explicatiile date de reprezentantul legal al societatii X privitoare la proiectul X *“Nu s-au materializat in executie. Lucrarile efectuate pentru obiectul X care contravin obiectul contractului * au fost duse pana in faza AC (autorizatie de construire) dupa care s-a renuntat la ele.”*

- explicatiile date de reprezentantul legal al societatii X privitoare la proiectul X *“lucrarile de proiectare au fost duse pana in faza de PAC (autorizatie de construire) cu macheta, lucrari de prezentare, lucrari de coordonare devieri retele si drenaje”*

- in acelasi timp obiectivul a fost X, realizat conform unui proiect pe structura de metal cu deschideri mari, care nu s-a executat niciodata. X a fost executata in final dupa un proiect realizat de X.

Organul de inspectie fiscala avand in vedere ca X nu justifica necesitatea acestor servicii intrucat proiectul nu s-a realizat niciodata nu au acceptat la deducere TVA aferent acestor servicii de proiectare in baza prevederilor art. 22 alin. 4 lit. a din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adaugata.

C) Impozit pe profit

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de <, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.>, organele de inspectie fiscala au verificat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2002 - 31.12.2006, constatand urmatoarele:

1. cheltuielile in suma de > lei reprezentand contravaloare studiu de fezabilitate pentru X (proprietar fiind Z) in baza contractului nr. >, incheiat cu Z considerate de echipa de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile conform prevederilor art.9, alin. 1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit si pct. 9.1. din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Normelor privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art. 18, alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 si cu art.23, lit. d din HG 704/1993 pentru aprobarea unor masuri de executare a Legii 82/1991.

2. cheltuielile in suma totala de > lei reprezentand cheltuieli de

consultanta inregistrate de societate in perioada 2002-2005 aferente serviciilor externe de consultanta facturate de X- Z in baza contractului nr. >.

Acestea au urmatoarea componenta:

2.1. *cheltuieli in suma de > lei* reprezentand cheltuieli de consultanta inregistrate in baza facturii nr. > si nr. > emise de X conform contractului nr.>.

Intrucat facturile erau completate la rubrica "*denumirea produselor sau serviciilor*" cu mentiunea "*consultanta conform contract*" organele de inspectie fiscala au solicitat "*explicatii si punerea la dispozitie a documentelor pe care le detine contribuabilul in sustinerea facturilor emise de X pentru justificarea serviciilor prestate*".

Prin notele explicative nr.> si > administratorul si directorul economic arata ca "*serviciile au fost prestate conform contractelor si confirmate de responsabilii de departament*" si "*nu au pus la dispozitia organului de inspectie fiscala documente suplimentare*" din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nu au fost respectate prevederile din art. 9, alin. 7, lit. s din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit si art. 9.14 din HG nr. 859/2002 privind Normele de aplicare a Legii nr. 414/2002 cu modificarile si completarile ulterioare.

2.2. *cheltuielile in suma de > lei* reprezentand contravaloare servicii de consultanta inregistrate in baza facturilor nr.>, nr.>, nr.>, nr.> emise de X conform contractului nr. >.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine devize sau alte documente *care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor, respectiv analize si studii de piata, anchete specifice pe piata internationala pentru identificarea de potentiali clienti pentru spatiile libere oferite de beneficiar X si pentru incheierea de contracte comerciale de furnizare marfa, plan de afaceri pentru dezvoltarea si cresterea profitabilitatii a beneficiarului.*

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu au fost respectate prevederile art. 9, alin. 7, lit. s din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit si art. 9.14 din HG nr. 859/2002 privind Normele de aplicare a Legii nr. 414/2002 cu modificarile si completarile ulterioare.

2.3. *cheltuielile in suma de > lei* reprezinta contravaloare facturilor nr. >, nr. >, nr. >, nr.> emise de X in baza contractului nr. >.

Facturile fiscale sunt completate la rubrica "*denumirea produselor sau serviciilor*" cu mentiunea "*consultanta conform contract*".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X nu detine documente justificative care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nu au fost respectate

prevederile art.21 alin 4 lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile in cauza fiind incadrate ca nedeductibile fiscal.

2.4. *cheltuielile in suma de > lei* inregistrate in baza facturilor nr.>, nr.>, nr.> emise de X conform contractului nr. > reprezentand contravaloare “*consultanta conform contract*”

Organele de inspectie fiscala constata ca societatea nu detine documente care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor, *respectiv analize si studii de piata, anchete specifice pe piata internationala pentru identificarea de potentiali clienti pentru spatiile libere oferite de beneficiar X* si pentru incheierea de contracte comerciale de furnizare marfa, plan de afaceri pentru dezvoltarea si cresterea profitabilitatii beneficiarului.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu au fost respectate prevederile art.21 alin 4 lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care cheltuielile in suma de > lei nu sunt deductibile fiscal.

3. cheltuielile in suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de modernizare, compuse din urmatoarele:

3.1.- *cheltuieli in suma de > lei* reprezentand contravaloarea lucrarilor de modernizare inregistrate in anul 2002. Organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli reprezinta investitii in curs de executie pentru care a calculat amortizare. Deasemenea organele de inspectie fiscala au defalcat suma de > lei pe furnizori, astfel:

3.1.1.- suma de > lei reprezinta valoarea investitiei efectuata conform contractului nr. >, actul aditional > la contractul nr. >, incheiate cu X, pentru executarea lucrarii de proiectare post trafo T 707 aferente lucrarilor de alimentare cu energie electrica pentru imbunatatirea parametrilor tehnici initiali si realizarea unui spor de putere de la 2500kw la 5078 kw.

Conform Incredintarii nr. > si avizului tehnic de racordare nr. > rezulta ca X incredinteaza X, in calitate de antreprenor, executarea lucrarii de realizare a unui spor de putere maxima absorbita de 2.578 KW (putere maxima absorbita de 5078 kw).

Organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli cu investitiile in curs de executie pentru realizarea unui spor de putere a postului trafo care alimenteaza cladirea X conform prevederilor art. 5, alin. 2 HG 867/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la retelele electrice de interes public, investitii pentru care s-a calculat amortizare,

conform HG 964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat inregistrarea acestor investitii pe cheltuieli ca fiind eronata, diminuand profitul impozabil si implicit impozitul pe profit datorat, si a stabilit ca valoarea cheltuielilor se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare.

3.1.2.- suma de > reprezinta contravaloarea lucrarilor efectuate de X in calitate de proiectant general conform contractului de consultanta nr. > pentru proiectul "*amenajare tablouri generale de Joasa Tensiune la cladirea X*" (studiu de solutie, proiect tehnic, caiet sarcini, detalii de executie).

Din analiza documentelor prezentate, contractul de consultanta nr.>, facturile emise catre X tema de continut pentru proiectul "Amenajare tablouri generale de joasa tensiune la X", anexa nr. & la Contractul de consultanta nr. >, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin acest proiect se realizeaza imbunatatirea parametrilor tehnici initiali si realizarea unui spor de putere.

In concluzie, organele de inspectie fiscala avand in vedere faptul ca proiectele elaborate presupun lucrari de imbunatatire a parametrilor tehnici initiali si realizarea unui spor de putere iar cheltuiala efectuata pentru elaborarea tuturor fazelor de proiectare reprezinta parte integranta a Structurii devizului general pentru obiective de investitii, s-a considerat ca acestea se incadreaza in categoria investitiilor pentru care s-a calculat amortizare conform HG 964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat inregistrarea in mod eronat a acestor investitii pe cheltuieli, diminuand profitul impozabil si implicit impozitul pe profit datorat, valoarea cheltuielilor urmand a fi recuperata din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare.

3.1.3.- suma de > lei reprezinta contravaloarea contractului nr. > prin care executantul X, a prestat servicii de reparatii si modernizari la sistemul de ventilatie de la X. Conform contractului >, devizului de oferta > la contract, copia facturilor emise de catre X catre X organele de inspectie fiscala nu au acceptat

la deducere cheltuiala cu serviciile de reparatii, modernizari pentru sistemul de ventilatie de la X, deoarece aceste lucrari sunt necesare pentru imbunatatirea parametrilor tehnici a sistemului de ventilatie existent.

Avand in vedere prevederile art.7 lit.d din HG 964/98 si ale art.11 (1) din Legea 414/2002 organele de inspectie fiscala au incadrat aceste lucrari ca fiind investitii ce se recupereaza prin amortizare.

3.1.4.- suma de > lei reprezinta contravaloarea contractului nr. > si contractul de vanzare cumparare nr. > prin care executantul X vinde si presteaza servicii de montare echipamente pentru sistemul de ventilatie de la X.

Conform contractului >, anexa la contract >, contractul de vanzare cumparare nr. >, copia facturilor emise de catre X catre Z, organele de inspectie fiscala in procesul verbal nr. >, nu au acceptat la deducere cheltuiala cu prestarea de servicii de montare echipamente pentru sistemul de ventilatie X deoarece achizitia si montarea echipamentelor si furniturilor sunt necesare modernizarii sistemului de ventilatie existent, fapt confirmat prin Anexa la Contractul nr. >.

3.1.5.- suma de > lei reprezinta contravaloarea contractului nr.> prin care executantul X se obliga se execute lucrari de reparatii pentru modernizarea sistemului de ventilatie de la X (spatiu de vanzare). Conform contractului nr.>, devizul oferta nr. > de modernizarea distributiei aerului tratat din X in valoare de >, devizul oferta nr.> de modernizare a distributiei aerului tratat din biroul d-lui Z – X in valoare de >, nu s-a acceptat la deducere cheltuiala cu lucrarile de reparatii pentru modernizarea sistemului de ventilatie de la X si X deoarece aceste lucrari conduc la imbunatatirea parametrilor tehnici a sistemului de ventilatie existent.

Organele de inspectie fiscala, avand in vedere cele mentionate si faptul ca lucrarile au fost executate pentru imbunatatirea parametrilor tehnici a sistemului de ventilatie existent, iar cheltuiala efectuata a avut ca scop *“imbunatatirea performantelor cladirii, sporirea gradului de siguranta si confort, extinderea duratei de viata utila si sporirea capacitatii in vederea obtinerii de venituri suplimentare fata de cele realizate anterior”*, au considerat ca acestea se incadreaza in categoria investitiilor pentru care s-a calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea acestor cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe

profit cu modificarile si completarile ulterioare.

3.1.6.- suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de demolarea peretilor Z, zidarie, transport moloz cu basculanta efectuate de X conform contractului nr.>.

Urmare a cercetarii la fata locului, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuiala cu demolarea peretilor Z, deoarece aceasta reprezinta "*cheltuielile efectuate la inceputul lucrărilor pentru pregătirea amplasamentului*" conform art. 8, din HG nr.1179/2002, incadrandu-se astfel in categoria investitiilor pentru care s-a calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind eronata inregistrarea acestor investitii pe cheltuieli, diminuand profitul impozabil si implicit impozitul pe profit datorat, si au stabilit ca valoarea cheltuielilor se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 11, alin. 1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare.

3.2. *cheltuielile in suma de > lei* reprezentand contravaloare lucrari de modernizare a caladirii magazin X inregistrata de societatea contestatoare in anul 2003, cuprinzand urmatoarele:

3.2.1. suma de > lei reprezinta valoarea lucrarilor de reparatii si amenajari interioare la X pe o suprafata de > mp. Conform situatiilor de lucrari rezulta ca lucrarile se refera la reparatii si amenajari interioare la X pe o suprafata de > mp, demolare pereti beton (240mc), demolare palanseau (45mc), demolare pereti panel(250mp), demolare camera sonorizare (105mc), tencuiala armata pereti (180mp), placare stalpi si pereti cu gips carton (560mp), demontare si montare teava conform contractului nr. >.

Ca urmare a cercetarii la fata locului si avand in vedere contractul nr.>, situatii de lucrari si facturile emise catre X prezentate de X, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor cu demolarea interioara X, deoarece reprezinta o "*cheltuiala efectuata la inceputul lucrării pentru pregătirea amplasamentului parte integranta a Structurii devizului general si a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii*", conform art. 8 din HG nr.1179/2002.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli efectuate la inceputul lucrarilor pentru pregatirea amplasamentului se incadreaza in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG

nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

3.2.2. suma de > lei reprezinta contravaloarea taxei de racordare in baza avizului Comisiei tehnice de Avizare nr.> pentru sporul de putere aprobat prin avizul de racordare emis de X - Serviciul energetic, cu nr.> pentru lucrarile efectuate de X in baza actului aditional nr. & la Conventia pentru realizarea racordarii consumatorului nr. >, avand ca obiect *<realizarea locului de consum X-X>*.

Prin avizul nr. > se precizeaza urmatoarele:

-prezentul aviz este valabil pentru un spor de putere maxima absorbita de 2578 KW (putere maxima absorbita de 5078kw),

-instalatiile care se realizeaza fac parte din patrimoniul X si pot fi folosite pentru racordarea altor utilizatori,

-consumatorul desemneaza in scris antreprenorul in vederea executarii lucrarii,

-in intelegerea dintre consumator si anteprenor, acesta din urma isi ia obligatia de a obtine toate avizele si autorizatiile necesare realizarii racordarii, Valoarea taxei de racordare este in suma de > lei (exclusiv TVA).

Urmarea documentatie prezentate, organele de inspectie fiscala precizeaza ca lucrarile executate pentru acordarea sporului de putere maxima absorbita de 2.578 KW (putere maxima absorbita de 5078kw), aprobat prin avizul de racordare emis de X – serviciul energetic, cu nr.>, au fost considerate investitii efectuate la postul trafo din cladirea X, conform prevederilor art. 5, alin. 2 HG nr.867/2003 pentru aprobarea Regulamentului privind racordarea utilizatorilor la retelele electrice de interes public.

Organele de inspectie fiscala au considerat faptul ca lucrarile executate pentru acordarea sporului de putere maxima absorbita de 2.578 KW a X, reprezinta lucrari efectuate pentru dezvoltarea unui consumator, respectiv cresterea puterii solicitate din reseaua electrica fata de puterea aprobata anterior pentru locul de consum respectiv, determinata de extinderea activitatii proprii, modernizarea sau inlocuirea tehnologiei, dotarea suplimentara etc, sau de racordarea unui subconsumator la retelele proprii, sunt deci investitii pentru care s-a calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

3.2.3. suma de > lei reprezinta contravaloarea serviciilor de consultanta prestate de X conform contractului nr.> avand ca obiect lucrarea <Tablouri si coloane consumatori vitali>. Proiectului elaborat include <Studiu de solutie> si <Proiect tehnic si caietul de sarcini>.

Organele de inspectie fiscala au considerat aceste proiecte ca fiind elaborate pentru efectuarea de lucrari pentru imbunatatirea parametrilor tehnici initiali si realizarea unui spor de putere iar cheltuiala efectuata pentru elaborarea tuturor fazelor de proiectare (studiu de fezabilitate, studiu de fezabilitate, proiect tehnic, detalii de executie), reprezinta parte integranta a Structurii devizului general pentru obiective de investitii pentru care au calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

3.3. *cheltuielile in suma de > lei* reprezentand cheltuieli cu lucrarile de modernizare inregistrate de societate in anul 2004, avand urmatoarea componenta:

3.3.1. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de demolari, desfaceri si amenajari X, desfaceri lambriuri executate din placi melaminate desfacerea tencuielilor la pereti, desfacerea pardoselilor din ciment turnate, demolarea planseelor si desfaceri tavane din lambriu metalic, demolarea zidurilor din caramida, demolarea dalelor din prefabricate cu grosimea peste 15 cm, demontarea scheletului din otel beton si plasa rabit, transport materiale manual si cu utilaje realizate de X conform contractului nr.>.

Organele de inspectie fiscala nu accepta la deducere cheltuiala cu lucrarile de demolare, desfaceri si amenajari X, deoarece aceasta reprezinta o *“cheltuiala efectuata la inceputul lucrarilor pentru pregatirea amplasamentului parte integranta a Structurii devizului general si a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii”*, considerand in acelasi timp ca acestea se incadreaza in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3.3.2. – suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor pentru elaborarea proiectului de reamenajare a X, a magazinului X si documentatia pentru proiectul de amenajare a parterului X, realizate de X conform contractului proiectare nr.>.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca au fost realizate: proiect arhitectura, proiect rezistenta, proiect instalatii interioare sanitare, termice, ventilatii electrice in vederea realizarii lucrarilor de modernizare a X si a X.

Totodata se mentioneaza ca societatea detine certificate de urbanism si autorizatii de construire in vederea imbunatatirea efectiva a performantelor cladirii si extinderea duratei de viata utila, sporirea gradului de siguranta si confort.

Aceste cheltuieli efectuate, pentru elaborarea tuturor fazelor de proiectare (studiu de fezabilitate, studiu de fezabilitate, proiect tehnic, detalii de executie), pentru plata verificarii tehnice a proiectarii, precum si pentru elaborarea documentatiilor necesare obtinerii acordurilor, avizelor si autorizatiilor aferente obiectivului de investitie, documentatii ce stau la baza emiterii avizelor si acordurilor impuse prin certificatul de urbanism, documentatii urbanistice, studii de impact, studii/expertize de amplasament, au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind investitii pentru care au calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

3.3.3. – suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de refacere X (2.500 mp), desfacerea pardoselilor din ciment placate cu placi de mozaic, desfacerea izolatiei hidrofuge, demolarea cu mijloace mecanice a betonului simplu si armat din fundatii, demolarea zidurilor din caramida cu mortar, montarea si demontarea schelei autoridicatoare, turnare beton simplu in straturi de 3-20 cm grosime, montat strat termoizolatii cu placi de vata minerala, confectionat armaturi pentru pereti, grinzi, stalpi, diafragme, gura de scurgere din fonta emailata, executate de X conform contractului nr.>.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste lucrari conduc la imbunatatirea performantelor cladirii iar cheltuielile cu aceste lucrari se recupereaza pe calea amortizarii.

3.3.4. – suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de refacere X (2.500 mp), desfacerea pardoselilor din ciment placate cu placi de mozaic, desfacerea izolatiei hidrofuge, demolarea cu mijloace mecanice a betonului simplu si armat din fundatii, demolarea zidurilor din caramida cu mortar, montarea si demontarea schelei autoridicatoare, turnare beton simplu in

straturi de 3-20 cm grosime, montat strat termoizolatii cu placi de vata minerala, confectionat armaturi pentru pereti, grinzi, stalpi, diafragme, gura de scurgere din fonta emailata, executate de X conform contractului nr. >.

Organele de inspectie fiscala considera ca investitiile efectuate la cladirea X au condus la imbunatatirea efectiva a performantelor imobilului fata de parametri functionali stabiliti initial, sporirea gradului de confort si ambient, incadrand cheltuieli cu aceste lucrari in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3.3.5. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de reparatii la sala X: pardoseli pereti, placari cu rigips, pereti despartitori, tavane false, grupuri sanitare, vopsitorii la pereti, instalatii termice si sanitare in aripa X- trasee electrice 2630 ml, turnat sapa executate de X in baza contractului nr.>.

3.3.6. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de reparatii si amenajari interioare la X pentru Z pe o suprafata de 860mp: demolare zidarie BCA, demolare ferestre metal, dezafectare instalatii sanitare si termice vechi, montare gresie, parchet, faianta, balustrada inox, montare ferestre si usi PVC termopan, montare tavan fals, demolare zidarie BCA (62.72mc), demolare ferestre metal, dezafectare instalatie electrica, termica si sanitara vechi, montat pereti rigips (643mp), montat gresie, faianta, balustrada inox, scara metalica cu trepte din lemn, tamplarie PVC, tavan fals din gips carton, usa PVC, zugraveli vinarom executate de X in baza contractului nr.>.

Organele de inspectie fiscala considera ca investitiile efectuate pentru amenajarile interioare la X pentru spatiu X si X au condus la imbunatatirea efectiva a performantelor imobilului fata de parametri functionali stabiliti initial, sporirea gradului de confort si ambient, cheltuielile efectuate cu aceste lucrari au avut drept scop sa imbunatateasca efectiv performantele cladirii prin a-i extinde durata de viata utila si a-l spori capacitatea ca sa asigure obtinerea de venituri suplimentare fata de cele realizate anterior prin sporirea gradului de siguranta si confort, incadrand aceste cheltuieli in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG 964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform

art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3.3.7. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de constructii si finisaje (amenajare) spatii X, demolare ziduri, demontat confectii si tamplarie metalica, montat placaje din faianta, pardoseli din gresie, montat tavan casetat, demontat ziduri din caramida, demolat elemente din beton armat, proiectari si design interior aproximativ 1667mp, proces verbal de receptie nr.> executate de X conform contractului de prestari servicii nr. >, Anexa nr. > - reprezentand lucrari executate; actele aditionale nr.>, nr.>, nr.>.

Referitor la aceste cheltuieli, reprezentantii legali ai societatii contestatoare prin notele exeplicative nr.>, nr.>, nr.>, arata ca acestea "*Sunt lucrari efectuate in cladirea X iar devizul lucrarilor efectuate se gaseste la serviciul tehnic*" si ca "*lucrarile de mai sus au fost trecute pe cheltuieli deoarece s-au facut la mijloace fixe existente si au avut ca scop restabilirea starii initiale a acelor mijloace fixe, fiind astfel considerate cheltuieli de reparatii si intretinere, conform legislatiei*".

Organele de inspectie fiscala considera ca investitiile efectuate pentru amenajarea spatiului X au condus la imbunatatirea efectiva a performantelor imobilului fata de parametri functionali stabiliti initial, sporirea gradului de confort si ambient, cheltuielile efectuate au avut drept scop sa imbunatateasca efectiv performantele cladirii prin a-i extinde durata de viata utila si a-i spori capacitatea ca sa asigure obtinerea de venituri suplimentare fata de cele realizate anterior prin sporirea gradului de siguranta si confort, incadrand aceste cheltuieli in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG 964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3.3.8. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de demolare, desfacere si refacere structura arhitectura reparatii, amenajare sau

de alta natura tehnica necesare pentru buna punere in functiune a X, executate de X conform contractului de prestari servicii nr. >.

Organele de inspectie fiscala nu accepta la deducere cheltuiala cu lucrarile de demolare pentru buna punere in functiune a X, deoarece aceasta reprezinta o *“cheltuiala efectuata la inceputul lucrarilor pentru pregatirea amplasamentului parte integranta a Structurii devizului general si a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii”*, considerand in acelasi timp ca acestea se incadreaza in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3.3.9. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de hidroizolatie subsol X, tencuieli, zugraveli, desfacerea tencuielilor interioare sau exterioare la pereti, hidroizolatie pereti cu rasini epoxidice inclusiv amorsa, tencuieli si zugraveli interioare, desfundarea canalului colector, a sifoanelor din pardoseala, epuizarea apei cu infiltratii puternice cu motopompa, executate de X in baza contractului de prestari servicii nr. >.

Organele de inspectie fiscala nu accepta la deducere cheltuiala cu lucrarile de hidroizolatie X deoarece aceste lucrari au condus la imbunatatirea efectiva a performantelor imobilului fata de parametri functionali stabiliti initial, sporirea gradului de confort si ambient, incadrand aceste lucrari in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3.3.10. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de reparatii si amenajari birouri etaj * constand in demolare pereti si usi PVC, demolare zid caramida inclusiv evacuare, desfaceri pereti, montat plafon fals

casetat, montare ferestre si usi PVC mahon cu geam termopan, montare cabluri pentru statia electrica, executate de X in baza contractului de prestari servicii nr. >, act aditional nr. >.

3.3.11. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor cu instalatia electrica aferenta chilerelor, avand traseul de la ventilconvectoare la tablourile electrice la etajele &, montare tablou electric, inlocuire cabluri *, executate de X in baza contractului de prestari servicii nr. >.

Avand in vedere documentele prevazute de societatea contestatoare, organele de inspectie fiscala nu accepta la deducere cheltuiala cu executia lucrarilor de reparatii si amenajari birouri etaj & si realizarea instalatiei electrice aferenta chilelor, deoarece aceste lucrari au drept scop imbunatatirea performantelor cladirii, sporirea gradului de siguranta si confort, extinderea duratei de viata utila si sporirea capacitatii in vederea obtinerii de venituri suplimentare fata de cele realizate anterior, considerand in acelasi timp ca acestea se incadreaza in categoria investitiilor pentru care au calculat amortizare conform HG nr.964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor de functionare a mijloacelor fixe si conform art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Cheltuielile cu investitii si modernizari la mijloacele fixe (cladire) detinute in patrimoniu se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3.4. *cheltuieli in suma totala de > lei* reprezentand cheltuieli cu lucrarile de modernizare inregistrate de X in anul 2005, avand urmatoarea componenta:

3.4.1.- suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de constructii montaj si instalatii necesare X situat la parterul X, efectuate de X, in baza contractelor nr.> si nr.>.,

3.4.2. - suma de > lei reprezinta contravaloarea lucrarilor de instalatii electrice aferenta X situat la parterul X, efectuate de X, in baza comenzii nr. >.,

3.4.3. - suma de > lei reprezinta contravaloare prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare interioara spatiu de alimentatie publica X in magazinul X efectuate de X, in baza contractului nr. >.,

3.4.4. - suma de > lei reprezinta contravaloare prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare interioara spatiu de alimentatie publica X situat la etajul & in X efectuate de X, in baza contractului nr. >.,

3.4.5. - suma de > lei reprezinta contravaloare prestari de servicii

pentru executia unui proiect de amenajare a X efectuate de X, in baza contractului nr. > ,

3.4.6. - suma de > lei reprezinta contravaloare prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare a X efectuate de X, in baza contractului nr. > .

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantilor legali ai societatii pentru cheltuielile de investitii care au constat in lucrari de constructii si finisaje privind amenajarea si modernizarea imobilului > .

Prin notele explicative nr. > , nr. > , nr. > , reprezentantii legali ai Xarata ca *“au fost trecute pe cheltuieli deoarece s-au facut la mijloace fixe existente si au avut ca scop restabilirea starii initiale a acelor mijloace fixe, fiind astfel considerate cheltuieli de reparatii si intretinere, conform legislatiei”*.

Nu s-au prezentat organelor de inspectie fiscala expertize tehnice, procese verbale si hotararea actionarilor cu privire la necesitatea efectuarii acestor lucrari care sa fi avut drept scop restabilirea starii tehnice initiale a cladirii prin inlocuirea componentelor uzate.

Pentru incadrarea lucrarilor de investitii si realitatea acestor lucrari, organele de inspectie fiscala au efectuat cercetari la fata locului, respectiv:

-X – PV nr.> – referitor la executia unui proiect de amenajare a X – efectuate in baza contractului nr. > si s-a constatat ca s-a executat un “proiect de reamenajare parter respectiv a fatadei X ce face legatura intre X si X” (lucrarile la tronson & au fost noi si executate de X).

- X – PV nr.> - referitor la executia unui proiect de amenajare a X – parter efectuate in baza contractului nr. > si s-a constatat ca s-a executat un “proiect de reamenajare X respectiv a X ce face legatura intre X si X” (lucrarile la tronson & au fost noi si executate de X).

- X - PV nr.> – referitor la executia unui proiect de amenajare interioara spatiu de alimentare publica X, in baza contractului nr. > si s-a constatat ca s-a executat un “proiect de arhitectura pentru amenajarea interioara a unui spatiu de alimentatie publica X” conform unei comenzi a beneficiarului X (pentru faza PAC si DDE), proiect ce nu s-a materializat in executie (lucrarile de proiectare au ca justificare proiectul de arhitectura si procesul verbal de predare - primire).

X - PV nr.> – referitor la executia unui proiect de amenajare interioara spatiu de alimentare publica > , in baza contractului nr. > si s-a constatat ca contravaloarea acestor servicii a reprezentat in “executia unui al doilea proiect care se refera la eceasi lucrare (spatiu de alimentatie publica X)”, dar care a suferit schimbari de proiectare la comanda, executat in baza unui nou contract, (lucrarile de proiectare au ca justificare proiectul de arhitectura si

procesul verbal de predare - primire). S-a emis autorizatia de construire nr. > pentru beneficiar X prin care se autorizeaza executarea lucrarilor de construire pentru reamenajarea si re compartimentarea spatiului comercial existent deja la etajele & si &.

-X – PV nr. > referitor la lucrarile de constructii montaj si instalatii necesare X situat in parterul X in baza contractelor nr. > si nr.> si s-a constatat ca acesta reprezinta “spatiu nou amenajat situat la parterul X”, spatiu ce a fost inchiriat de catre X in baza contractului de inchiriere nr.X in vederea comercializarii de marfuri (X).

-X – PV nr. X referitor la lucrarile de instalatii electrice aferente X situat in parterul X, in baza comenzii nr. X si s-a constatat ca acesta reprezinta “lucrari noi: montare tablou electric de distributie (1buc), inclusiv cablu de energie CYYF de diferite dimensiuni (2.041m), si doze diverse (52buc), tub IPEY D18 si D20 (215m)” (lucrarile executate au ca justificare situatii de lucrari si procese verbale de receptie).

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nu au fost respectate prevederile art. 24, alin. 1 si 3, lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 4 din Legea nr.15/1994 republicata privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7, lit. d din HG nr.909/1997 privind normele de aplicare a Legii 15/1994, si cap. III alin. 2 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe.

3.5. – *cheltuieli in suma de X lei* reprezentand cheltuieli cu lucrarile de modernizare inregistrate de X in anul 2006, astfel:

3.5.1.- suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de constructii montaj si instalatii necesare X situat la parterul X, efectuate de X, in baza contractului nr. > ,

3.5.2. - suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de amenajari spatii comerciale > , efectuate de X, in baza contractului nr. > ,

3.5.3. - suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de instalatie electrica pentru obiectivul – fabricatie si montaj tablouri electrice iluminat – forta X si executie coloane de joasa tensiune pentru alimentare tablouri electrice iluminat – X efectuate de X, in baza contractului nr. > ,

3.5.4. - suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de modernizare punct termic efectuate de X, in baza contractului nr. > ,

3.5.5. - suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de amenajare si modernizare spatii din magazinul X efectuate de X, in baza contractului nr. > ,

3.5.6. - suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de amenajare

si modernizare spatiu destinat X efectuate de X, in baza contractului nr. >,

3.5.7. - suma de > lei reprezinta contravaloare lucrari de constructii pentru refacerea hidroizolatiei la terasa X efectuate de X, in baza contractului nr. >,

3.5.8. - suma de > lei reprezinta contravaloare prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare a X efectuate de X, in baza contractului nr. >,

3.5.9. - suma de < lei reprezinta contravaloare prestari de servicii pentru executia unui proiect de amenajare interioara spatiu de alimentatie publica X efectuate de X, in baza contractului nr. X.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantilor legali ai societatii pentru cheltuielile de investitii care au constat in lucrari de constructii si finisaje privind amenajarea si modernizarea imobilului X.

Reprezentantii legali ai X au justificat inregistrarea pe costuri a investitiilor efectuate pentru imobilul X pentru lucrarile prezentate anterior, aratand ca *“au fost trecute pe cheltuieli deoarece s-au facut la mijloace fixe existente si au avut ca scop restabilirea starii initiale a acelor mijloace fixe, fiind astfel considerate cheltuieli de reparatii si intretinere, conform legislatie”*.

Nu s-au prezentat organelor de inspectie fiscala expertize tehnice, procese verbale si hotararea actionarilor cu privire la necesitatea efectuarii acestor lucrari care sa fi avut drept scop restabilirea starii tehnice initiale a cladirii prin inlocuirea componentelor uzate.

Pentru incadrarea lucrarilor de investitii, organele de inspectie fiscala au efectuat cercetari la fata locului, respectiv:

-X - PV nr.> - referitor la lucrarile de constructii montaj si instalatii necesare X situat in parterul corpului X in baza contractelor nr.> si nr.> si s-a constatat ca aceste lucrari reprezinta *“lucrari de constructii pentru amenajarea unui spatiu, respectiv un X situat in parterul X”, conform adresei beneficiarului nr.>, spatiu ce a fost inchiriat de catre X in baza contractului de inchiriere nr.> in vederea comercializarii de marfuri (X).*

Lucrarile noi de modernizare: usi pline interior – 4 buc, profil cornisa, profil Z16, stocatura mica, pereti gips carton plan, scafe in perete, pardoseli exterioare granit, pereti gips carton curbat, pardoseli exterioare piatra, sapa egalizare, vopsitorii speciale.

-X – referitor la lucrarile de modernizare pentru amenajarea de spatii comerciale in X in baza contractului nr. > s-a constatat ca aceste lucrari constau in: demolari zidarie si turnat beton armat (145mc), compartimentare spatii prin montat pereti de rigips (1061mp), montat gresie si tavane false inclusiv zugraveli lavabile pe 3540mp.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile efectuate pentru lucrarile de demolare, desfaceri si amenajari spatii comerciale in X etajele & deoarece acestea reprezinta *"cheltuiala efectuata la inceputul lucrarilor pentru pregatirea amplasamentului parte integranta a Structurii devizului general si a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii"*.

-X - PV nr.> - referitor la lucrarile de instalatii electrice, in baza contractului nr. >, s-au constatat urmatoarele:

- ✓ situatia de lucrari din data de > pentru obiectivul "coloane electrice principale" unde s-au montat cabluri de energie de diferite dimensiuni, pentru care s-a emis factura nr.> in valoare de > lei,
- ✓ lucrarile executate in baza contractului nr.> au avut drept scop "realizarea unui nou traseu pentru cablurile electrice intre tabloul general din postul trafo (respectiv tablourile de consumatori vitali) si tablourile existente in X" pe urmatoarele considerente (extras din Memoriul Tehnic intocmit de proiectantul general X): aparitia unui nou consumator important, investitia X, amplasat la etajul & al X,
- ✓ aparitia de-a lungul timpului a unor noi consumatori astfel incat tablourile principale existente nu mai corespund ca echipare iar coloanele electrice care le alimenteaza sunt subdimensionate fata de noile cerinte si se impune schimbarea lor, inlocuirea grupului electrogen existent cu unul nou si realizarea traseului de cabluri intre camera tabloului general si tabloul grupului electrogen precum si intre acesta din urma si consumatorii cu dubla alimentare (sursa de baza si sursa de rezerva) din cladirea X.

Aceste lucrari au fost efectuate conform proiectului pentru autorizarea executarii lucrarilor de construire (PAC) elaborat de X si in baza autorizatiei de construire nr.> emisa de Primaria sector & pentru "executarea lucrarilor de construire in regim de urgenta pentru alimentarea cu energie electrica a consumatorului X sector &, X".

- X – referitor la lucrarile de modernizare pentru punctul termic, in baza contractului nr.> s-a constatat ca "lucrarile de modernizare au constat in montarea unei instalatii noi cu alti parametri tehnici" inclusiv constructii pentru amenajarea spatiului (zidarie din blocuri de BCA, tencuieli interioare, turnat beton armat la constructii in plan SEE: grinzi, stalpi, placi, pardoseli din beton etc).

Urmarea PV nr.>, incheiat la contribuabilul X de catre X si inregistrat la X nr.>, lucrarile executate in baza contractelor de executie de lucrari nr.> au ca justificare procese verbale de incepere a lucrarilor, procese verbale de receptie calitativa si procese verbale de receptie la terminarea lucrarilor, iar

lucrarile au fost executate la locatia stabilita prin contract. Lucrarile executate conform contractului de executie lucrari nr.> nu sunt finalizate la data de >.

- X - PV nr.> -

- ✓ referitor la lucrarile de amenajare spatii X, in baza contractului nr.>, s-a constatat ca aceste lucrari au constat in: montat 2 tablouri electrice in corp X, executat sistem nou de ventilatie, o noua instalatie de incendiu si spinkere fara a se dezafecta cele vechi, lucrari noi de instalatii sanitare de la subsol pana la etaj X, pentru baile de la etaj & si conducere, in zona etajului & corpul X s-au executat demolari de pereti interiori de beton armat, boiandrugi din zona usilor aferente camerelor de lifturi marfa si s-au efectuat compartimentari prin pereti de rigips, placare tavane si pardoseli;
- ✓ referitor la lucrarile de amenajare spatiu X, in baza contractului nr.>, s-a constatat ca *“lucrarile efectuate in baza contractului nr.> s-au executat la etajul & in X pentru extinderea si amenajarea unui nou spatiu destinat X”* si au reprezentat: demolarea spatiului destinat X vechi si extinderea acestuia cu un spatiu de cca 100mp, prin compartimentari de spatiu, montat tavane casetate, turnat sape, montat instalatii electrice si sanitare, hidroizolatii la grupurile sanitare, usi interioare, tablou electric, montat radiatoare din Al si otel,
- ✓ referitor la lucrarile de refacere sistem termohidroizolatie la X, in baza contractului nr. >, s-a constatat ca lucrarile efectuate in baza contractului nr. > s-au executat la terasa aferenta etajului & aripa X si au constat in desfacerea suprafetelor, refacerea termoizolatiei si confectionare, montare corpetina. Pentru acest contract nu s-au intocmit situatii de lucrari pentru lucrarile executate iar reprezentantii societii X au declarat ca aceste lucrari au fost efectuate de X in calitate de subantreprenor si s-au prezentat & procese verbale pentru verificarea calitatii lucrarii ce devin ascunse si procese verbale pentru proba de inundare nr. > si nr. >.

- X - PV nr.> -

- ✓ referitor la executia unui proiect de amenajare a noului spatiu destinat X, in baza actului aditional nr. > la contractul de proiectare nr. >, s-a constatat ca s-a executat un proiect de amenajare pentru spatiu X (lucrarile la etaj X au fost executate de X),
- ✓ referitor la executia unui proiect de arhitectura a complexului comercial din X care s-a efectuat in baza contractului nr. >, s-a constatat ca s-a executat un proiect de arhitectura pentru complex comercial de tip X - complexul comercial din X este o constructie noua de tip MALL – faza PAC, executia unui studiu de fezabilitate si servicii de coordonare infrastructura.

- X – PV nr.> - referitor la servicii reprezentand executia unui

proiect de amenajare interioara spatiu de alimentatie publica X situat la etajul & in X, in baza contractului nr. > s-a constatat ca contravaloarea acestor servicii a reprezentant in fapt "executia unui al doilea proiect care se refera la aceasi lucrare (spatiu de alimentatie publica X)" dar care a suferit schimbari de proiectare la comanda, executat in baza unui nou contract.

Organele de inspectie fiscala in urma cercetarilor efectuate la toate aceste societati au concluzionat ca aceste lucrari efectuate aduc ceva nou cladirii cum ar fi: lucrari de modernizare punct termic, demolare spatiu destinat X prin extindere cu un spatiu de cca 100mp, montat instalatii suplimentare aferente salonului de X si compartimentarea acestuia, executarea unui nou spatiu de climatizare destinat Tabloului General (TG), in corp X recompartimentarea si crearea de noi spatii comerciale in X, echipamente noi de climatizare instalate in spatiu X, executie coloane electrice iluminat-fora X, refacerea sistemului de termohidroizolatie la terasa corpului X si proiecte pentru amenajare interioara destinate magazinului X.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca reprezentantii legali ai X nu au putut demonstra cu documente justificative natura cheltuielilor efectuate, incalcand astfel prevederile art. 24, alin. 1 si 3, lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 4 din Legea 15/1994 republicata privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7, lit. d) din HG nr.909/1997 privind normele de aplicare a Legii nr.15/1994, si cap. III alin. 2 din HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe.

4. Cheltuieli cu investitiile efectuate pentru lucrari de devieri retele edilitare pe un traseu nou inregistrate in perioada 2003-2005, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de > lei, avand urmatoarea componenta:

4.1.- *suma de > lei* reprezentand cheltuieli cu investitiile efectuate pentru lucrari de devieri retele edilitare pe un traseu nou (retele termice, electrice, canalizare, apa, gaz metan), inregistrate de X in anul 2003.

Societatea X in anul 2003 a facturat catre X suma de > lei din care, suma de > lei a fost considerata investitie in curs inregistrata in contul 231 "investitii in curs" si ulterior in contul 212 "mijloace fixe" si suma de > lei in contul de garantii de buna executie. Diferenta de > lei a ramas inregistrata eronat in cheltuieli de exploatare, fiind considerata investitie in curs pentru care s-a calculat amortizare, conform prevederilor Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantilor

legali ai contribuabilului X din raspunsurile formulate de acestia rezultand faptul ca inregistrarea acestor investitii pe costuri s-a efectuat in baza contractelor nr. > si > incheiate cu X.

Contractul nr. > incheiat intre X in calitate de investitor si Xin calitate de beneficiar acorda beneficiarului obligatia de a suporta toate cheltuielile pentru dezafectarea retelelor existente, devieri retele, extindere retea dren, consolidare teren, spargeri platforme betonate si sapatura si transport moloz rezultat.

In acelasi timp, lucrarile pentru devieri de retele edilitare (termoficare, apa, canalizare, energie electrica, termoficare) s-au executat in baza Autorizatiilor de Construire nr. > in care proprietar este X.

Organele de inspectie fiscala au efectuat cercetari la domiciliul fiscal al contribuabilului X, PV nr. > unde au rezultat urmatoarele:

- ✓ contractul de executie lucrari nr. > incheiat intre X in calitate de executant si Xin calitate de beneficiar prevede obligatia constructorului de a executa si a finaliza pe riscul sau si cu materiale sale lucrarea "acoperire camin CBU1" in valoare de > lei.

Devizul de lucrari, anexat la contractul privind lucrarile de constructii executate la obiectivul "devieri de retele", "instalatii de termoficare, camin de apa" conform dispozitiei de santier din >, a constat in epuizarea mecanica a apei din sapatura in teren cu infiltratii puternice cu motopompa de apa, turnare beton simplu in fundatii, montarea elementelor de prefabricate tip canale, forarea mecanica a gaurilor in beton si caramida, montarea elementelor prefabricate, trotuar din beton simplu, parapet din scanduri, confectionat armaturi, fasonare bare pentru fundatii si radier, vopsitorii pe tamplarie de lemn, etc.

- ✓ contractul de executie lucrari nr. > incheiat intre X in calitate de executant si Xin calitate de beneficiar prevede executarea de lucrari de devieri retele termice, apa, canalizare si gaze naturale pentru X.

Borderoul anexat la facturile fiscale prezinta ca lucrari executate: desfacere, refacere drumuri, instalatii termice, rezistenta, executie conducta apa, canal principal, racorduri canal, organizare de santier, dren, etc.

Organul de inspectie fiscala nu a admis ca si cheltuieli de exploatare cheltuielile cu lucrarile de devieri retele deoarece reprezinta cheltuieli aferente asigurarii cu utilitatile necesare functionarii obiectivului de investitie, asa cum sunt mentionate in Structura devizului general si a Metodologieii privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii si se amortizeaza conform art. 18 lit. c din HG 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr.

54/1997.

4.2.- *suma de > lei* reprezentand cheltuieli cu investitiile efectuate pentru lucrari de devieri retele edilitare pe un traseu nou (retele termice, electrice, canalizare, apa, gaz metan) inregistrate de X in anul 2004.

Contractul nr.> incheiat intre X in calitate de proprietar si X in calitate de chiras acorda chirasului dreptul de a inchiria o suprafata de 7.000 mp, in parcare X, subsol si parter situata in str. X si potrivit cap. II din contract "proprietarul garanteaza chirasului" permisiunea de a folosi spatiul inchiriat pentru activitati comerciale, in mod direct sau prin inchiriere si "parcare este conectata la surse locale de canalizare, apa si electricitate" (spatiul inchiriat de la X a fost preluat de la data de 01.06.2004 prin procesul verbal de predare primire pentru * mp).

In acelasi timp, lucrarile pentru devieri de retele edilitare (termoficare, apa, canalizare, energie electrica, termoficare) s-au executat in baza Autorizatiilor de Construire nr. > in care proprietar este X.

Organele de inspectie fiscala au efectuat cercetari la domiciliul fiscal al contribuabililor care au realizat lucrari semnificativ valorice si la restul contribuabililor s-au analizat documentele prezentate de reprezentantii X.

Referitor la suma totala de > lei au rezultat urmatoarele:

4.2.1.- < lei - X, conform documentatiei depusa de X(contractul nr. >), a executat devieri retele de telecomunicatii cuprinse in cadrul proiectului nr.>.

Organul de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuielile privind lucrarile de devieri retele de telecomunicatii cuprinse in cadrul proiectului nr.> deoarece reprezinta cheltuieli aferente asigurarii cu utilitatile necesare functionarii obiectivului de investitie, asa cum sunt mentionate in Structura devizului general si a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii si se amortizeaza conform art. 18 lit. c din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr.54/1997.

Totodata organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 3, lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4.2.2.- > lei - X – PV nr.>, s-a constatat ca societatea a efectuat lucrarea "X – dezafectari retele cota - **", dezafectari retele cota - *, spargeri beton platforma, sapatari mecanice cu excavatorul au fost efectuate de societate in beneficiul X, conform contractului de executie lucrari nr. > (nota

explicativa din data de *).

Organele de inspectie fiscala, in urma celor mentionate anterior, nu au acceptat la deducere cheltuiala cu lucrarile privind devieri retele termice si apa aferente X deoarece reprezinta cheltuieli aferente asigurarii cu utilitatile necesare functionarii obiectivului de investitie, asa cum sunt mentionate in Structura devizului general si a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii, si au stabilit ca se amortizeaza conform art. 18 lit. c din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 54/1997.

Totodata organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 3, lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4.2.3. - > lei - X – PV nr.>, s-a constatat ca societatea a executat lucrarile de deviere retea termoficare X, lucrari dren X, lucrari termoficare si canalizare au fost efectuate de societate in beneficiul X, astfel:

- > lei – valoare contract nr. >. Prin nota explicativa din data de * se arata ca au fost executate lucrari de “*deviere retele termice, apa X*” si ca executia devierilor tuturor retelelor existente pe traseu a fost necesara pentru constructia subsolului X, termoficarea si reseaua de apa potabila a fost deviata din X, paralel cu X pana la blocurile din str. X.

- > lei – valoare act aditional nr.> la contractul nr.> prin care se asuma executarea lucrarilor de “*deviere retele termice, apa pentru X – amenajare platforma de lucru pentru executia pilotilor forati*”. In situatiile de lucrari sunt mentionate lucrari de spargeri beton plat, sapaturi manuale si mecanice de pamant, spart beton in exteriorul canalului de termoficare, incarcat si transport auto a pamantului si molozului.

- > lei – valoare act aditional nr. > la contractul nr. > privind “*deviere retele termice, apa pentru parcaj multietajat-camin canalizare*”- spargeri beton spatii carosabile, sapaturi manuale si mecanice, spart betonul in exteriorul canalului de termoficare si spart beton canal prefabricat termoficare, incarcat si transport auto pamant si moloz, turnat beton B200 in radier camin nou, executie capac si rama de fonta camin canalizare, executie camin vizitare, aducere la cota put de vizitare, procurare tub de canalizare PVC Dn200 mm, procurare piesa de trecere si etansare Dn300 mm.

- > lei – valoare act aditional nr.< la contractul nr. >, privind “*deviere retele termice, apa pentru X-bransament provizoriu apa*”. Din situatiile de

lucrari rezulta ca s-au executat spargeri beton spatii carosabile, sapaturi manuale si mecanice de pamant, spart beton in exteriorul canalului de termoficare si spart beton canal prefabricat termoficare, incarcat si transport auto a pamantului si molozului, montat conducta de otel pentru productia conductei PIED la trecerea prin caminul de termoficare, executie suduri PIED, procurare si montare reductie, spalare hidraulica conducta de apa potabila pied si efectuarea probei de presiune.

- > lei – valoare act aditional nr.> la contractul nr. > - “*deviere retele termice, apa pentru X*”. Potrivit situatiilor de lucrari au fost executate lucrari de devieri de retele de apa potabila PIED DN 315mm – montat teava pe diferite dimensiuni pentru conducte, montat si confectionat pe conducte diferite reductii si coturi, montat robineti, grunduirea, spalarea si dezinfectarea conductelor, efectuare proba de etansietate la presiune pentru instalatiile de apa.

- > lei – valoare act aditional nr.> la contractul nr. > - “*deviere retele termice, racord 2DN 200mm*”. Din situatiile de lucrari rezulta ca s-a executat realizarea racordului 2DN200mm pentru alimentarea punctului termic al X, racordul existent fiind pe amplasamentul turnurilor de acces in X, 2DN219mm clasic in canal termic (calculul termic in lungime de 25m s-a realizat din boltari din beton armat).

- > lei – valoare act aditional nr.>. la contractul nr. > privind “*deviere retele splinklere*”. Lucrarile au constat in spart beton, sapaturi manuale de pamant, procurare si montare teava, turnat beton drumuri, izolare conducte cu folie si bitum.

- > lei – valoare act aditional nr.>. la contractul nr. > privind “*deviere retele incendiu X*”. Lucrarile au constat in taierea cu masina cu disc diamant beton la drumuri, desfacere de borduri de piatra sau de beton.

- > lei - actul aditional nr.>. la contractul nr. > - “*spatii provizorii dren*”- sapaturi manuale pamant, epuizarea mecanica a apei din sapaturi, montarea scarilor pasarelelor de sustinere, executarea de strat carton bitumat, executare camin de vizitare.

- > lei – valoare act aditional nr.>. la contractul nr. > privind “*transport pamant rezultat din excavare piloti forati*”. Lucrarile au constat in transportul rutier al pamantului sau molozului cu autobasculanta.

- > lei – valoare act aditional nr.>. la contractul nr.> privind “*grinda rigidizare piloti zona X*”. Din situatiile de lucrari a rezultat ca lucrarile executate au fost confectionarea si montarea armaturilor din beton, turnare beton in fundatii, socluri, ziduri de sprijin, confectionarea si montarea armaturilor din beton, turnare de beton in fundatii, socluri, ziduri de sprijin,

confectionarea de confectionii metalice diverse.

- > lei – valoare act aditional nr.>. la contractul nr. > privind “*grinda de ancoraj incinta de piloti forati*”, iar lucrarile prestate au constat in confectionarea si montarea armaturilor din beton, turnare beton in fundatii, socluri, ziduri de sprijin, confectionarea si montarea armaturilor din beton, turnare de beton in fundatii, socluri, ziduri de sprijin, confectionarea de confectionii metalice diverse.

- > lei – valoarea documentatiei pentru lucrarile de ridicari topografice in 4 sectiuni transversale, necesare pentru stabilirea tehnologiei de sapare pentru realizarea retelelor.

4.2.4.- > lei – X – PV nr.>. Societatea a executat pentru X lucrari de urmarire a executiei investitiei “*devieri retele X*”. Societatea X potrivit contractului nr. > si ofertei pentru calculul valorii prestatiei se obliga sa verifice existenta autorizatiei de construire si indeplinirea conditiilor legale cu privire la aceasta, sa studieze proiectul, caietele de sarcini tehnologice si procedurile prevazute pentru realizarea constructiilor, sa verifice existenta tuturor avizelor, acordurilor precum si respectarea prevederilor legale privind documentatia tehnica, sa urmaresca realizarea constructiei, sa interzica utilizarea de lucratori neautorizati pentru meseriile la care reglementarile tehnice au prevederi in acest sens, sa participe la verificarea in faze determinate, sa urmareasca rezolvarea problemelor constatate de comisia de receptie si sa intocmesca documentele de aducere la indeplinire a masurilor impuse de comisia de receptie.

Organele de inspectie fiscala in baza documentatelor depuse de societate (contractul nr. >, facturile emise catre X, oferta de calcul a valorii prestatiei la investitia “*devieri retele X - X*”, adresa nr. >, nr.>, nr.>, nr.>, nr.>, nr.>), nu a acceptat la deducere cheltuiala cu serviciile constand in urmarirea executiei investitiei “*devieri retele X*”. Aceste cheltuieli sunt parte integranta in Structura devizului general si a Metodologiei privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii si se amortizeaza conform art. 18 lit. c din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 54/1997.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli de investitii la mijloacele fixe detinute in patrimoniu, se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 3, lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4.2.5.- > lei - X– PV nr. >. Societatea a executat pentru Xlucrari de proiectare pentru devierea de retele de gaze naturale in vederea executiei

Parcarii Multietajate X, in baza comenzii nr. >.

Avand in vedere documentatia prezentata de X(comanda > emisa de X impreuna cu facturile emise), organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu executia lucrarilor de proiectare pentru devierea de retele de gaze naturale in vederea executarii X, lucrarile fiind executate pentru asigurarea cu utilitati necesare functionarii obiectivului de investitie, asa cum sunt mentionate in Structura devizului general si a Metodologieii privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii si se amortizeaza conform art. 18 lit. c din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr.54/1997.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 3, lit. e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4.2.6. – > lei – X. Prin nota de constatare seria * nr.> s-a constata ca societatea a executat pentru X lucrari de deviere a retelelor de gaze naturale in vederea executiei X (in baza contractului de antrepriza nr.>, avand autorizatia de construire nr.> emisa in urma solicitarii X pentru devierea retelei publice de alimentare cu gaze). Avand in vedere documentele puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile efectuate in vederea asigurarii cu utilitatile necesare functionarii obiectivului de investitie, asa cum sunt mentionate in Structura devizului general si a Metodologieii privind elaborarea devizului general pentru obiective de investitii, acestea urmand a se amortiza conform art. 18 lit. c din HG 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicarea Legii 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 54/1997.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor art. 24, alin. 3, lit. e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4.3.- *cheltuieli in suma de > lei* reprezentand contravaloarea investitiilor efectuate pentru lucrari de devieri retele edilitare pe un traseu nou (retele termice) inregistrate in anul 2005, conform contract de executie lucrari nr.> incheiat intre X in calitate de constructor si Xin calitate de beneficiar.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantilor legali ai contribuabilului X, din raspunsurile date de acestia conform notelor

explicative nr.> si nr.> si nr.> rezultand faptul ca inregistrarea acestor investitii pe costuri s-a efectuat in baza contractelor nr. C si nr.> incheiate cu X.

Contractul nr. > incheiat intre X in calitate de investitor si X in calitate de beneficiar, prevede ca beneficiarul are obligatia de a suporta toate cheltuielile pentru dezafectarea retelelor existente, devieri retele, extindere retea dren, consolidare teren, spargeri platforme betonate si sapatura si transport moloz rezultat.

Contractul nr. > incheiat intre X in calitate de proprietar si X in calitate de chirias, prevede dreptul chirasului de a inchiria o suprafata de > mp, in X, subsol si parter situata in X, si potrivit cap. II din contract "proprietarul garanteaza chirasului" permisiunea de a folosi spatiul inchiriat pentru activitati comerciale, in mod direct sau prin inchiriere, iar "X este conectata la surse locale de canalizare, apa si electricitate". Spatiul inchiriat de la X a fost preluat de la data de > prin procesul verbal de predare primire pentru > mp, spatiul fiind predat "la rosu".

In acelasi timp, lucrarile pentru devieri de retele edilitare (termoficare, apa, canalizare, energie electrica) s-au executat in baza Autorizatiilor de Construire nr. > in care proprietar este X.

Conform explicatiilor date in scris de reprezentantii legali ai X lucrarile s-au executat intrucat "*datorita necesitatii executiei subsolului X de la X a fost necesara devierea tuturor retelelor existente pe traseu. Astfel termoficarea a fost deviata din X, paralel cu X (in exterior pe strada X) pana la blocurile din str. X. La fel, retea de apa potabila pe un traseu paralel cu termoficarea*".

Raportul de expertiza tehnica privind devierea retelelor din zona X inregistrat la DGFP – MB sub nr. > mentioneaza urmatoarele:

- starea tehnica a acestor retele cu o vechime de peste 30 de ani, conducea la numeroase interventii pentru remedierea defectiunilor, incat se impunea o reabilitare a acestora in vederea imbunatatirii alimentarii cu utilitati a consumatorilor din zona X,
- necesitatea capacitatii marite de alimentare cu utilitati a X cat si a consumatorilor din zona (piata agroalimentara, blocuri de locuit, etc) a impus modernizarea si reconfigurarea retelelor,
- existand riscul de intrerupere a furnizarii de utilitati pe o perioada indelungata de timp cauzata de realizarea unor investitii din zona s-a impus si devierea traseului acestor retele,
- deoarece X ca principal utilizator al acestor retele era direct interesat in reabilitarea, modernizarea si devierea acestor retele, a realizat aceasta investitie.

In concluzie expertii MLPAT arata ca lucrarile efectuate, sunt de reabilitare, modernizare si deviere a retelelor de apa-canal, termoficare, electrice, telefonie si gaze naturale.

Pentru stabilirea bazei impozabile organele de inspectie fiscala au aplicat prevederile art. 19 (1), art. 21 (1), art. 24 (1), art. 24 (3) lit.e, f, art. 24 (11) lit. b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 18 (c) din HG nr. 909/1997 si art. 8 din HG nr.1179/24.10.2002.

5. Cheltuieli cu reclama si publicitatea in suma totala de > lei inregistrate de X in perioada 2005-2006 avand urmatoarea componenta:

5.1. – > lei –cheltuieli de reclama si publicitate reprezentand atat costuri cu achizitia de materiale publicitare cat si prestari de servicii constand in montare/demontare mesh-uri publicitare pentru promovarea X.

Organul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca X nu este proprietatea societatii contestatoare si ca acesta nu obtine venituri din inchirierea X.

In urma verificarii prestatorului X, organul de inspectie fiscala a constatat ca X a incheiat cu X contracte de prestari servicii pentru montaj/demontaj mesh-uri publicitare si contracte de vanzare-cumparare pentru livrare materiale publicitare.

Pentru valoarea de > lei reprezentand contravaloare materiale publicitare. Societatea a prezentat macheta din care rezulta imaginea produselor promovate de X.

Pentru materialele publicitare nejustificate s-au efectuat cercetari la fata locului la urmatoorii furnizori:

- ✓ C – societatea care efectueaza confectionarea si tiparirea materialului publicitar pentru societatea X. Societatea a incheiat contracte cadru de vanzare – cumparare de materiale publicitare nr. > si nr.>. Cercetarea efectuata la fata locului la societatea X de catre organele de inspectie fiscala s-a incheiat cu PV nr. > din care a rezultat ca “*imaginile tiparire promoveaza X*”, valoarea prestata fiind in suma de > lei.
- ✓ X - societatea care efectueaza servicii de montare/demontare mesh-uri pentru societatea X. Cercetarea efectuata la fata locului la societatea X de catre organele de inspectie fiscala s-a incheiat cu PV nr.> din care a rezultat ca “*imaginile tiparire pe mesh-uri publicitare montate/demontate de aceasta promoveaza X*”, valoarea prestata fiind in suma de > lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantilor legali ai contribuabilului X, din raspunsurile acestora rezultand ca beneficiarul este X ca X le confectioneaza si ca nu exista alti beneficiari decat X.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca reprezentantii legali ai X nu

au raspuns la intrebarile legate de brendul (imaginea) acestor reclame publicitare si locatia mesh-urilor achizitionate si montate si nici nu au prezentat alte documente justificative.

Avand in vedere documentele prezentate organele de inspectie fiscala au stabilit ca este vorba despre difuzarea mesajelor publicitare privind lansarea X si X situata in X, imobil care nu este in proprietatea contribuabilului iar X nu obtine venituri din exploatarea X desi reprezentantii legali ai societatii X au declarat ca *“serviciile au fost efectuate pentru societate”*.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal aceste cheltuieli avand in vedere prevederile art. 21, alin.1 si alin. 2, lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

5.2. – > lei – cheltuieli de reclama si publicitate reprezentand atat costuri cu achizitia de materiale publicitare cat si prestari de servicii constand in montare/demontare mesh-uri publicitare pentru promovarea X, difuzarea mesajelor publicitare privind lansarea X si X din X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a incheiat cu X contracte de prestari servicii pentru montaj/demontaj mesh-uri publicitare si contracte de vanzare - (mesh-uri, bannere, postere A3, A5, flyer, casete luminoase, backlit, blue-back, perdele polipan, autocolante) cumparare pentru livrare materiale publicitare. Pentru valoarea de > lei (valoare materiale publicitare conform facturilor emise de X) societatea a prezentat macheta din care rezulta imaginea produselor promovate de X.

Pentru materialele publicitare neprezentate s-au efectuat cercetari la fata locului la urmatorii furnizori:

✓ > – societatea care efectueaza confectionarea si tiparirea materialului publicitar pentru societatea X.

Societatea a incheiat contracte cadru de vanzare – cumparare de materiale publicitare nr. > si nr.>. Cercetarea efectuata la fata locului la societatea X de catre organele de inspectie fiscala s-a incheiat cu PV nr. > si din care a rezultat ca *“imaginele tiparite promoveaza X”*, valoarea prestata fiind in suma de > lei.

Din precizarile inscrise in facturile fiscale emise de X a rezultat ca acestea promoveaza imaginea X, X, X, X (spatiul este inchiriat de X in baza contractului de inchiriere nr. >).

✓ X - societatea care efectueaza servicii de montare/demontare mesh-uri pentru societatea X. Cercetare efectuata la fata locului la societatea X de catre organele de inspectie fiscala s-a incheiat cu PV nr. > din care a rezultat ca *“imaginele tiparire pe mesh-uri publicitare montate/demontate de aceasta*

promoveaza X", valoarea prestata fiind in suma de > lei.

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii reprezentantilor legali ai contribuabilului X referitor la cheltuielile de publicitate privind achizitia de materiale publicitare si servicii de montaj mesh-uri efectuate de X pentru X, inclusiv despre brendul acestor reclame si locatia acestora.

Prin raspunsurile date reprezentantii legali ai X arata ca beneficiarul este X, X le confectioneaza si ca nu exista alti beneficiari decat X,

Organele de inspectie fiscala constata ca reprezentantii legali ai X nu au raspuns la intrebarile legate de brendul (imaginea) acestor reclame publicitare si locatia mesh-urilor achizitionate si montate si nici nu au prezentat alte documente justificative.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca este vorba despre difuzarea mesajelor publicitare privind lansarea X si X situata in X, imobil care nu este in proprietatea contribuabilului.

Deasemenea organul de inspectie fiscala a constatat ca X nu inregistreaza venituri din chirii din X decat din luna X, pentru un spatiu de *.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal aceste cheltuieli avand in vedere prevederile art. 21, alin.1 si alin. 2, lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

A) Impozit pe venituri obtinute din Romania de nerezidenti

1) Referitor la impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de > lei si accesoriile aferente in suma de > lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru platile la extern derulate in anul 2002 contestatoarei ii pot fi aplicate prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri in conditiile in care certificatul prezentat de societate nu probeaza rezidenta fiscala a beneficiarului de venit in perioada derularii platilor la extern.

In fapt, societatea a efectuat plati in data de 01.09 si 30.09.2002 in valoare de >, catre X Z fara sa constituie impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

In urma verificarilor, organele de inspectie fiscala au stabilit ca intrucat societatea nu a prezentat certificatul de rezidenta fiscala al societatii X Z care sa ateste rezidenta fiscala a acestei firme in perioada derularii platilor la extern, impozitarea respectivelor venituri se face in conformitate cu prevederile

legii interne, respectiv Ordonanta Guvernului nr.83/1998.

Intrucat prin contestatie societatea sustine ca detine certificat de rezidenta fiscala pentru X Z, prin adresa nr.> Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat societatii X sa depuna in sustinerea contestatiei toate documentele la care face referire in continutul acesteia.

Cu adresa nr. > inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.> societatea X a transmis o copie in limba * a certificatului de rezidenta fiscala al societatii Z X cat si traducerea legalizata in limba romana datat * unde se precizeaza ca acesta *“este platitoare de taxa pe valoare adaugata si de impozitul aferent societatilor pentru activitatea de grafitism din *”*.

Prin adresa nr.> Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat societatii X certificatul de rezidenta fiscala din care sa rezulte ca prestatorul X Z a fost inregistrat ca platitor de impozite si taxe in anul 2002, anul in care au fost efectuate platile la extern.

Societatea contestatoare pana la data prezentei nu a prezentat nici un certificat din care sa rezulte rezidenta fiscala a societatii X Z, desi i s-a solicitat in mod expres acest lucru.

In drept, art.12 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice ori juridice nerezidente precizeaza:

“(1) În situația în care există convenții pentru evitarea dublei impuneri, sunt aplicabile prevederile acelor convenții, coroborate cu prevederile art. 5.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din România certificatul de rezidență fiscală, eliberat de organul fiscal din țara de rezidență, prin care să se ateste că este rezident al statului respectiv și că îi sunt aplicabile prevederile convenției de evitare a dublei impuneri.”

Avand in vedere cele mentionate mai sus, se retine ca in cazul in care exista incheiate conventii de evitare a dublei impuneri, pentru aplicarea acestora, beneficiarul venitului trebuie sa prezinte organelor fiscale din Romania certificatul de rezidenta fiscala care atesta ca in perioada derularii platilor este rezident al statului respectiv si ii sunt aplicabile prevederile conventiei incheiate intre Romania si acel stat.

In acelasi timp, avand in vedere ca certificatul de rezidenta fiscala al societatii din Z prezentat in sustinerea contestatiei de catre X a fost emis la o data anterioara derularii platilor la extern, respectiv in anul 1991, si nu probeaza rezidenta fiscala a beneficiarului de venit pe anul 2002 cand s-au derulat platile, organele de inspectie fiscala, in mod legal, au calculat impozit pe veniturile

nerezidentilor in baza legii interne, intrucat inscrisul prezentat de societate confera societatii dreptul de a beneficia de prevederile Conventiei de evitare a dublei impuneri.

Invocarea de catre contestatoare a dispozitiilor Deciziei nr.2/2005 punctul 2 si Deciziei nr.4/2006 privind impunerea unor venituri realizate din România de persoane fizice ori juridice nerezidente, nu poate fi retinuta in solutionarea in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat aceste acte explicita modul de aplicare al conventiilor de evitare a dublei impuneri si reglementeaza situatia prezentarii in termenul de prescriptie a certificatului de rezidenta fiscala pentru beneficiarul de venit.

Cum in speta societatea nu a prezentat certificat de rezidenta fiscala, in consecinta nu se afla in situatia reglementata de respectivele decizii astfel incat pe baza inscrisurilor aflate la dosar veniturile realizate de X nu pot fi impozitate in baza conventiei de evitare a dublei impuneri acestea fiind impozitate conform legii interne in vigoare la momentul platii respectiv OG nr. 83/1998.

Pentru aplicarea conventiilor de evitare a dublei impuneri conform prevederilor art.12 (2) din OG nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri realizate din Romania de persoane fizice sau juridice nerezidente, beneficiarul venitului va prezenta organelor fiscale din Romania certificatul de rezidenta fiscala, eliberat de organul fiscal din tara de rezidenta, prin care sa ateste ca este rezident al statului respectiv si pe cale de consecinta ii sunt aplicabile prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri.

Societatea nu a prezentat certificatul din care sa rezulte rezidenta fiscala a beneficiarului de venit la momentul efectuarii platilor la extern, astfel incat, in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile nerezidentilor prin aplicarea cotei de 15% asupra sumei brute platite la extern conform Ordonantei Guvernului nr.83/1998 mai sus explicitata, motiv pentru care la acest capat de cerere contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru impozitul pe veniturile nerezidentilor in suma de > lei si accesoriile aferente in suma de > lei conform anexei * din Raportul de inspectie fiscala nr. > .

2) Referitor la suma de > lei reprezentand accesorii aferente impozitul pe veniturile realizate de nerezidenti stabilit suplimentar, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acesta suma este datorata de X in conditiile in care, prin contestatia formulata, societatea nu aduce nici o motivatie in sustinerea acestui capat de cerere.

In fapt, diferenta in suma de > lei reprezinta accesorii aferente impozitului pe venituri obtinute de nerezidenti in suma de > lei.

Acest impozit suplimentar a fost stabilit de organele de inspectie fiscala in urma calcularii corecte a impozitului pe veniturile nerezidentilor, prin aplicarea cotei de 10% fata de cota de 5% aplicata de societate pentru plata efectuata la X, din Z in data de 15.10.2002.

Impozitul stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala in valoare de > lei nu a fost contestat de societatea X, dar societatea contesta accesoriile aferente acestui impozit in suma de > lei.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.206 alin.1 lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevad :

“ Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

c) motivele de fapt si de drept ,

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia ”,

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care stipuleaza :

“ Contestatia poate fi respinsa ca [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusa solutionarii ”.

Fata de cele invocate anterior se retine ca societatea, desi contesta suma totala de > lei reprezentand accesorii impozit nerezidenti, calculate prin Decizia de impunere nr.>, nu aduce nici un fel de motivatii referitoare la accesoriile in suma de > lei aferente diferentei de impozit pe venituri obtinute din Romania de nerezidenti pentru platile efectuate catre X, diferenta rezultata urmare a recalcularii acestui impozit de catre organul de inspectie fiscala, necontestata.

Avand in vedere cele retinute anterior contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru suma de > lei reprezentand accesorii impozit nerezidenti.

B) Taxa pe valoare adaugata

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de > lei aferenta cheltuielilor cu studiul de fezabilitate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a acesteia, in conditiile in care documentele prezentate de societate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor in folosul operatiunilor taxabile.

In fapt, in perioada 2002-2003, X a dedus taxa pe valoare adaugata in suma totala de > lei aferenta facturilor emise de X si de X, reprezentand contravaloare studiu de fezabilitate si proiect tehnic pentru X.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a acestei taxe intrucat X nu a dezvoltat obiectivul X X

care are proprietar de drept societatea X.

X prin contestatia formulata sustine ca scopul initial pentru care s-au efectuat studiul de fezabilitate si proiectul tehnic a fost de a realiza o lucrare proprie de parcare multietajata si ca desi a suportat cheltuielile cu acestea ulterior a renuntat la executia proiectului din ratiuni de eficienta si rentabilitate.

In drept, art.22 din Legea nr.345/2002 prevede:

“[...] (4) Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de:

a) operatiuni taxabile;”

Potrivit textului de lege sus mentionat, se retine ca dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata este conditionat de destinatia bunurilor si serviciilor in realizarea de operatiuni taxabile.

Cele doua contracte prezentate in sustinerea cauzei sunt incheiate de societate in anul 2002, perioada in care X avea ca proprietar societatea X.

Se retine faptul ca spatiul pentru care societatea contestatoare a incheiat contractele pentru “studiu de fezabilitate- X” si “contract de proiectare - pentru parcaj public X” nu se afla in proprietatea societatii in anul 2002, in consecinta cheltuielile inregistrate pentru acest spatiu nu pot fi considerate ca fiind efectuate in scopul obtinerii de venituri ulterioare.

Deasemenea se retine ca X nu a inregistrat venituri ca urmare a acestor cheltuieli, deci nu a efectuat operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, si pe cale de consecinta pentru taxa pe valoare adaugata inscrisa in facturile emise de X si de X societatea contestatoare nu are drept de deducere.

Referitor la afirmatia contribuabilului potrivit careia “*aceste proiecte s-au materializat intr-un parteneriat cu societatea X*”, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece singurele contracte incheiate între cele două societăți sunt contractul nr. > în care X în calitate de beneficiar are obligația de a suporta toate cheltuielile pentru dezafectarea rețelelor existente, devieri rețele, extindere rețea dren, consolidare teren, spargeri platforme betonate și săpătură - transport moloz rezultat, și contractul nr. > prin care X închiriaza societății contestatoare o suprafață de > mp în X.

Fata de considerentele de mai sus, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de > lei aferenta cheltuielilor cu studiul de fezabilitate si proiectul tehnic pentru X.

Avand in vedere cele reținute contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoare adaugata în suma de > lei

aferenta cheltuielilor cu studiul de fezabilitate si proiectul tehnic pentru X.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestei taxe.

2) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de > lei aferenta cheltuielilor de reclama si publicitate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a acesteia in conditiile in care serviciile facturate promoveaza obiective care nu apartin X, nefiind deci in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, X a dedus in anul 2005 taxa pe valoarea adaugata in suma totala de > lei si in anul 2006 taxa pe valoare adaugata in suma totala de > lei in baza facturilor emise de X reprezentand contravaloarea serviciilor de reclama si publicitate.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca X nu are drept de deducere a acestei taxe intrucat serviciile de reclama si publicitate promovau produse ce nu apartin societatii contestatoare, aceste prestari de servicii nefiind efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile.

Prin contestatia formulata X sustine ca desi serviciile de reclamă și publicitate au promovat produsul X și serviciile de X situată în această X, *“singura beneficiara a tuturor acestor servicii este tot X”*.

In drept, art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in forma in vigoare in anul 2005, precizeaza urmatoarele:

“ Dreptul de deducere

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca :

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila[...]”.

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine faptul ca taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor care au fost prestate sau urmeaza sa fie prestate, este deductibila doar in situatia in care serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca prin procesul verbal nr. > incheiat de organele de inspectie fiscala la X s-a constatat ca facturile prezentate in anexa nr. X la raportul de inspectie fiscala nr. >, emise de X reprezinta contravaloarea serviciilor de reclama si publicitate la obiective care nu apartin contribuabilului.

In acest sens exemplificam:

X - contractul de prestari servicii nr. > conform Anexei > – TVA aferent in valoare de > – promoveaza X.

X - contractul de prestari servicii nr. > conform Anexei > - TVA aferent in valoare de > lei – societatea promoveaza schimbarea de pret de la lei la ron pentru tarifele de stationare din X,

- contractul de prestari servicii nr. > conform Act aditional nr. > - TVA aferent in valoare de > lei – montare/demontare mesh-uri X

X - contractul de prestari servicii nr. > conform Anexei > - TVA aferent in valoare de > lei – montaj mesh in suprafata de 30mp pe X,

- contractul de prestari servicii nr. > conform Anexei > - TVA aferent in valoare de > lei – cel X sunt expuse in magazinul X la raionul de incaltaminte lux.

X - contractele de prestari servicii nr. >, nr. > – act aditional nr. >, TVA aferent in valoare de > lei – machete pentru materiale publicitare, promoveaza “X”.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca serviciile de reclamă și publicitate achitate de X popularizează firma X, produsul X și serviciile de X situată în această parcare, si nu produse care apartin societatii contestatoare.

În aceste condiții, se reține că achizitionarea serviciilor de reclama si publicitate care popularizează firma X, produsul X și serviciile de X, nu conduce la realizarea de operatiuni taxabile la X, fapt pentru care in mod legal organele de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma totala de > lei.

Referitor la sustinerea X potrivit careia “*singura beneficiara a tuturor acestor servicii este tot X*”, acesta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat in zona centrala se regasesc si alte complexe comerciale, X nefiind singurul beneficiar al acestei X.

Totodata, nu se poate retine in sustinerea contestatiei faptul ca “*toate aceste activitati concureaza la scopul realizarii de venituri suplimentare*” deoarece se promoveaza obiective care nu apartin contribuabilului, respectiv X situata la etajul x al cladirii.

Avand in vedere cele reținute contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoare adaugata în suma de > lei aferenta cheltuielilor cu serviciile de reclama si publicitate.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestei taxe.

3) Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de > lei

aferea serviciilor de consultanta, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care contestatara nu justifica cu documente prestarea efectiva a acestor servicii.

In fapt, in perioada 2004-2005, X a exercitat dreptul la deducere pentru taxa pe valoare adaugata aferea facturilor emise de X cu sediul in Z reprezentand contravaloarea serviciilor de consultanta conform contractului nr. >.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma totala de > lei intrucat X nu a putut demonstra ca detine devize si alte documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor de consultanta.

X sustine ca are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de > lei intrucat contractele de inchiriere incheiate cu diversi clienti reprezinta *„chiar documentele justificative relevante si probante”*.

In drept, art. 145 alin. 3 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, incidenta in perioada in care au fost emise facturile de consultanta, prevede urmatoarele :

„Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Se retine ca societatea contestatoare nu prezinta in sustinerea contestatiei si nici in perioada desfasurarii inspectiei fiscale documente doveditoare care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor ce fac obiectul contractului nr.> incheiat cu X-Z.

Contractul nr.> incheiat cu X din Z prevede la pct.4 alin 4.1.1. urmatoarele: *„prestatorul se obliga: sa predea trimestrial un raport de marketing ce va contine lista potentialilor chiriasi/colaboratori contactati, interesul acestora”*.

Referitor la contractul incheiat cu X si facturile emise de acesta in perioada 2004-2005, X sustine prin notele explicative date de reprezentantii legali ca aceste servicii au fost realizate in scopul obtinerii de venituri ulterioare si destinate realizarii de operatiuni taxabile neprezentand insa documente care sa sustina acestea.

In ceea ce priveste sustinerea societatii potrivit careia *“simpla lista a operatorilor internationali cu care X a incheiat contracte de inchiriere in perioada contractului justifica serviciile prestate in baza contractului extern”*, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece reglementarile legale in vigoare privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu serviciile de consultanta se refera clar la *“prestările de servicii care i-au fost prestate”*, or în cazul în speță nu se face dovada prestarii serviciilor, X neprezentând *“raportul de marketing ce va contine lista potentialilor chiriasi/colaboratori contactati, interesul acestora”* asumat de X – Z prin contractul nr.X.

Deasemenea, nu poate fi retinuta explicatia data in scris de societatea contestatoare potrivit căreia *“serviciile au fost prestate conform contractelor si confirmate/semnate de responsabilii de departament”* întrucât nu a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala documente din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate.

Nici adresa nr. >, inregistrata la DGFP-MB sub nr. > prin care societatea depune in sustinerea punctului de vedere *„lista operatorilor internationali”* nu justifica efectuarea serviciilor cuprinse in contractul nr.> incheiat cu X – Z, întrucât nu a prezentat documente care să dovedească faptul că acei operatori internaționali au fost identificati de X – Z în cadrul contractului nr.>.

Față de cele reținute anterior, contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoare adaugata în suma de > lei aferenta cheltuielilor cu serviciile de consultanta facturate de X – Z.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestei taxe.

4) Referitor la taxa pe valoarea adaugată în sumă totală de > lei inregistrata in anul 2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a acesteia în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică necesitatea lucrărilor cu proiectul X – X.

In fapt, X a dedus în anul 2003 taxa pe valoare adaugata în sumă totală de > lei aferentă facturilor emise de X, X, X și X în baza contractului de proiectare nr. >.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca societatea contestatoare nu are drept de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma totala de > lei intrucat X nu a făcut dovada necesității acestui proiect pentru operațiunile sale

taxabile, proprietar al X – X fiind X.

X sustine ca are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totală de > lei întrucât deține facturi iar *“proiecte de acest gen nu au alt scop decât maximizarea veniturilor companiei”*.

In drept, art.22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de:

a) operatiuni taxabile; [...]

(5) Taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin.(4) pe care persoana impozabila are dreptul sa o deduca este:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de catre o alta persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata [...].”

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționat de destinația serviciilor efectiv prestate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, si in materia taxei pe valoarea adaugata deductibilitatea este conditionata de prestarea efectiva, legiuitorul facand trimitere, conform art.22 alin.5 din Legea nr.345/2002, mai sus citat, la *„prestarile de servicii care i-au fost prestate”* beneficiarului persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

În cazul în speță, proiectul X – X aferent căruia X a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de > lei nu a fost utilizat de societatea contestatoare in scopul operatiunilor sale taxabile, proprietar al locației respective și al autorizației de construcție fiind X.

Așadar, X a suportat costul unui proiect dezvoltat de altă societate, aceasta din urmă realizând operațiuni taxabile utilizând X al cărui proiect a fost achitat de societatea contestatoare.

În aceste condiții se reține că proiectul X – X nu este destinat realizării de operațiuni taxabile de către X, fapt pentru care nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Având în vedere cele reținute anterior, contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoare adaugata în suma de > lei aferenta cheltuielilor cu proiectul X – X

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmeaza principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de

întârziere aferente acestei taxe.

C) Impozit pe profit

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de > lei aferent cheltuielilor cu studiul de fezabilitate pentru X, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care X nu este în proprietatea X

In fapt, X a înregistrat în anul 2002 cheltuieli cu studiul de fezabilitate pentru X în baza facturilor emise de X conform contractului nr. >.

Organele de inspecție fiscală au constatat că proprietarul locației destinate X era X, societate cu care, la data înregistrării cheltuielilor cu studiul de fezabilitate X nu avea în derulare contracte de închiriere sau prestări servicii.

Întrucât societatea contestatoare a renunțat la executarea X pentru care a achitat studiul de fezabilitate, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu acest studiu.

Prin contestația formulată, X susține că studiul de fezabilitate a fost realizat în scopul obținerii ulterioare de venituri, fapt pentru care cheltuielile aferente sunt deductibile fiscal chiar dacă proiectul nu s-a materializat.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 9 alin. 1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează următoarele:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

Cu privire la acest articol de lege, la pct. 9.1 din H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea normelor privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare, se precizează :

“Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor”.

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de un contribuabil este condiționată de obținerea de venituri impozabile ca urmare a efectuării cheltuielilor respective.

În cazul în speță, cheltuielile cu studiul de fezabilitate pentru X înregistrate de X ar fi putut fi încadrate ca fiind deductibile fiscal numai dacă acestea ar fi avut corespondent în veniturile obținute de societatea contestatoare.

Or, după realizarea studiului de fezabilitate X a renunțat la materializarea proiectului X, proiect dezvoltat ulterior de X, proprietarul de drept al locației destinate acestui proiect.

Având în vedere cele de mai sus cât și faptul că la data înregistrării

cheltuielilor cu studiul de fezabilitate X nu se găsea într-o relație contractuală de natura închirierii sau prestărilor de servicii cu X, se reține că societatea contestatoare nu a realizat venituri impozabile aferent acestor cheltuieli cu studiul de fezabilitate.

În aceste condiții, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu studiul de fezabilitate pentru X.

În ceea ce privește contestația formulată de X, se reține că societatea nu aduce argumente de natura condițiilor impuse de legiuitor pentru acordarea deductibilității fiscale, respectiv obținerea de venituri impozabile corespunzătoare cheltuielilor, ci solicită deductibilitatea cheltuielilor cu studiul de fezabilitate pe considerentul că la data realizării studiului manifesta intenția de a dezvolta proiectul și, pe cale de consecință, de a obține venituri.

Referitor la susținerea X potrivit căreia într-o situație similară, cheltuielile cu proiectul realizat de X au fost considerate ca fiind deductibile fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât proiectul în cauză vizează execuția și amenajarea interioară a spațiului de alimentație publică X din magazinul X care aparține X.

Față de cele reținute, contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de > lei aferent cheltuielilor cu studiul de fezabilitate pentru X.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de > lei aferent cheltuielilor de consultanță, Agenția Natională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor.

In fapt, X a înregistrat în perioada 2002 - 2005 cheltuieli cu servicii de consultanță în baza facturilor emise de X – Z conform contractului nr. >.

Contractul nr. > încheiat între X și X – Z are ca obiect următoarele:

1) *identificarea și contactarea de operatori internaționali pentru spațiile libere oferite de beneficiar;*

2) *identificarea și contactarea de operatori internaționali pentru încheierea de contracte comerciale de furnizare marfă către Beneficiar;*

3) *asistență pentru crearea unui tenant mix pe lungă durată care să ducă la creșterea profitabilității și imaginii generale a Beneficiarului;*

4) *determinarea comercianților internaționali identificați de prestator*

de a semna contracte cu beneficiarul”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente care să facă proba prestării efective a serviciilor de consultanță de către X – Z.

Prin contestația formulată, X susține că „*simpla listă a operatorilor internaționali cu care X a încheiat contracte de închiriere în perioada contractului justifică serviciile prestate în baza contractului extern*”.

In drept, până la data de 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art. 9 alin. 7 lit. s) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, care precizează următoarele:

” Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;”

Prin H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea normelor privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare, cu privire la articolul de lege sus citat, la punctul 9.14, se aduc următoarele precizări:

“Nu intră sub incidența art. 9 alin. (7) lit. s) din lege serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice și juridice, care se referă la întreținerea și repararea activelor, servicii poștale, de comunicații și de multiplicare. În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

După data de 01.01.2004, se face aplicarea art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează următoarele:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora, în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

La punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare:

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate".

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al acestor cheltuieli de prestarea efectivă a serviciilor probată prin documente justificative care să ateste că serviciile în cauză au fost executate.

Referitor la existența documentelor justificative impuse de legiuitor ca și condiție pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu servicii de consultanță, se reține că în contestația formulată, X susține că în acest caz contractele de închiriere încheiate cu diverși clienți reprezintă „*chiar documentele justificative relevante și probante, ca materiale corespunzătoare și suficiente pentru susținerea deductibilității cheltuielilor cu serviciile externe prestate de X – Z*”.

Față de această susținere se reține că trimiterea la contractele de închiriere încheiate cu diverși clienți nu este de natură a proba faptul că acei clienți au fost identificați ca urmare a studiilor, sondajelor, demersurilor întreprinse de X – Z în cadrul contractului nr. >.

Cu alte cuvinte societatea contestatoare nu deține documentele justificative impuse de legiuitor cu care să facă dovada că acei clienți cu care are încheiate contracte de închiriere au fost identificați de X – Z și, pe cale de consecință, să probeze prestarea efectivă a serviciilor de consultanță asumate prin contractul nr. >.

Se reține de asemenea faptul că deși organele de inspecție fiscală au solicitat în scris prezentarea de documente justificative pentru serviciile de consultanță ce fac obiectul contractului nr. >, X nu a prezentat aceste documente în perioada inspecției fiscale, nici la data formulării contestației și

nici până la data prezentei.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr. 385/2008 unde, într-o speță similară, instanța reține că „*Verificând toate probele administrate în cauză, Înalta Curte constată că în mod corect instanța de fond și autoritățile fiscale au stabilit că recurenta-reclamanta a înregistrat în luna septembrie 2003 și luna iunie 2004 cheltuielile aferente contractului de comision, fără a prezenta documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor. Aceasta întrucât în situația în care societatea invocă deductibilități fiscale are obligația de a prezenta documente care să corespundă exigentelor legii fiscale, [...].*”

Legat de acest aspect, se reține că prin invocarea prevederilor Codului de procedură fiscală conform căroră „*nu se prevede o dată limită a furnizării de dovezi*”, X își rezervă dreptul de a prezenta altor instanțe documente pe care organul de soluționare a contestației nu le-a deținut la momentul emiterii deciziei de soluționare a contestației formulate de X.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de X lei aferent cheltuielilor de consultanță facturate de X – Z.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

3) Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de > lei aferent cheltuielilor cu lucrările efectuate la X, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă lucrările în cauză reprezintă reparații sau lucrări de modernizare care măjorează valoarea imobilului, în condițiile în care cheltuielile au fost efectuate în scopul modernizării X.

În fapt, în perioada 2002 – 2006, X a înregistrat pe cheltuieli de exploatare suma totală de > lei reprezentând contravaloarea lucrărilor efectuate în vederea reamenajării X.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că toate lucrările au fost efectuate în scopul modernizării X, fapt pentru care contravaloarea acestor lucrări nu reprezintă cheltuieli de exploatare ci se recuperează prin amortizare.

Prin contestația formulată, X susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat temeinic diversele situații, că nu s-a făcut o delimitare clară a noțiunii de mijloc fix amortizabil de cea de cheltuială de întreținere și reparații, întrucât nu orice lucrare de demolare, refacere, amenajare, transport moloz, hidroizolații etc, reprezintă bunuri tangibile amortizabile, majoritatea dintre

acestea fiind neidentificabile.

Deasemenea societatea precizează că activitățile de demolare și desfaceri, demontări și dezafectări, transport materiale, evacuare moloz, hidroizolații terase și tencuieli pereți, hidroizolații subsoluri, etc. au fost executate *“doar pentru reparația și întreținerea unor spații ale societății în scopul aducerii acestora la parametri inițiali”*.

În drept, anterior datei de 31.12.2003 sunt incidente prevederile art.7 alin.1 și art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care prevăd următoarele:

“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

“ART.9

(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”

Art. 4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicata, precizează:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Prin H.G. nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, la punctul 7 lit. d) și punctul 9, se aduc următoarele precizări:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel: [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

[...]

9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile

de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Începand cu data de 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

La art.21 alin.1 din același act normative se precizează:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

De asemenea, la art. 24 alin.1, alin.3 lit.d) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele :

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Avand în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

În ceea ce privește cheltuielile aferente mijloacelor fixe și celor asimilate mijloacelor fixe, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Așadar, numai după încadrarea cheltuielilor ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali se procedează la recuperarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că

organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2002 – 2006 X a înregistrat cheltuieli cu lucrări de modernizare a clădirii X, lucrări de reparatii și amenajări interioare la X - demolare pereți beton, demolare planșeu, demolare pereți panel, demolare cameră de sonorizare, tencuială armată pereți, placare stalpi și pereți cu gips carton, demontare și montare țeava, desfaceri lambriuri, desfaceri tencuieli pereți, desfaceri pardoseli ciment, desfaceri tavane din lambriu metalic, lucrări de refacere terasă etaj * lucrări la & – pardoseli, pereți, placări cu rigips, pereți despartitori, tavane false, montare gresie, parchet, faianta, balustrada inox, ferestre și uși PVC - termopan, amenajări birouri, lucrări de hidroizolație subsol, instalații electrice aferente Z, lucrări cu taxa de racordare pentru realizarea unui surplus de energie pentru consum – spor de putere de la 2500 la 5078 KW, lucrări modernizare punct termic, modernizare și amenajare spații din X, refacerea hidroizolației la terasă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că toate aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul modernizării, al îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai X și se pot recupera prin deducerea amortizării mijlocului fix a cărui valoare a fost majorată cu aceste cheltuieli.

Față de cele prezentate se reține ca organele de inspecție fiscală, în vederea încadrării corecte a cheltuielilor înregistrate cu lucrările efectuate la X, au analizat lucrările în cauza sub aspectul efectelor produse, respectiv dacă acestea au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sau la aducerea la parametri tehnici inițiali ai mijlocului fix.

Deasemenea se reține ca lucrările de amenajări, modernizări înregistrate pe costuri de către X reprezintă investiție efectuate la mijloacele fixe existente în patrimoniul contribuabilului întrucât lucrările au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali având ca efect sporirea gradului de confort și ambianță, cu consecința obținerii de beneficii economice viitoare.

Afirmatia contribuabilului potrivit căreia *“aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de exploatare, care au fost corect înregistrate în contabilitate la cheltuieli de exploatare”* și *“au fost executate în scopul aducerii mijloacelor fixe existente la parametri funcționali inițiali”*, nu poate fi reținută în susținerea contestatiei deoarece lucrările efectuate au avut drept scop reabilitarea și modernizarea spațiilor aparținând X, așa cum rezulta și din cercetările efectuate la furnizorii de bunuri și servicii.

Din analiza proceselor verbale întocmite la prestatori anexate la dosarul cauzei, a devizelor de lucrări prezentate, a proceselor verbale de punere în funcțiune, a proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor prezentate rezulta faptul ca aceste lucrări au fost realizate pentru îmbunătățirea parametrilor construcției în cauza și nu pot fi considerate lucrări de reparatii.

În același timp se reține că X nu aduce la prezenta contestație documente suplimentare din care să rezulte susținerea cauzei referitoare la lucrările efectuate la clădirea X.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de > lei aferent cheltuielilor cu lucrările efectuate la X.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

4) Referitor la impozitul pe profit în suma de > lei aferent cheltuielilor cu lucrările de deviere rețele edilitare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă lucrările de deviere a rețelelor edilitare reprezintă investiții în condițiile în care cheltuielile au fost efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai mijloacelor fixe, așa cum rezultă din însăși *“Raportul de expertiză tehnică privind devierea rețelelor din zona X” prezentat de societatea contestatoare.*

În fapt, în perioada 2003 – 2005, X a înregistrat cheltuieli în sumă totală de > lei reprezentând contravaloarea lucrărilor cu reabilitarea și devierea rețelelor edilitare de alimentare cu apă, energie electrică, termică, gaze naturale și telefonie.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste lucrări reprezintă în totalitate investiții a căror contravaloare se recuperează prin deducerea cheltuielilor de amortizare.

Prin contestația formulată, X susține că lucrările în cauză *„au fost executate doar pentru reparația și întreținerea unor rețele în scopul aducerii acestora la parametri funcționali inițiali”*.

În drept, până la data de 31.12.2003 sunt incidente prevederile art.7 alin.1 și art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care prevăd următoarele:

“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

“ART.9

(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”

Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active

corporale și necorporale, republicata, la art. 4 lit.d) precizează:

“Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix.”

Prin H.G. nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, la punctul 7 lit. d) și punctul 9, se fac următoarele precizări:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art. 4 din lege, astfel: [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrarea a acestora.

[...]

9. Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art. 6 din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări de reparații.

Cheltuielile privind reparațiile de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.

Recuperarea acestor cheltuieli se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării, sau eşalonat, pe o perioadă de timp, cu aprobarea consiliului de administrație sau a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”

Începând cu data de 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.19 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“Art. 19

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

Art. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

De asemenea, la art. 24 alin.1, alin.3 lit.d) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele :

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Având în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

De asemenea, legiuitorul stabilește că în ceea ce privește cheltuielile cu investițiile, acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea pe cheltuielile de exploatare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține ca din „*Raportului de expertiza tehnica privind devierea retelelor din zona X*” rezulta ca „*starea tehnica a acestor retele cu o vechime de peste 30 de ani conducea la numeroase interventii pentru remedierea defectiunilor*”.

Din analiza „*Raportului de expertiza tehnica privind devierea retelelor din zona X*” elaborat de experti din cadrul MLPAT se reține ca prin efectuarea acestor lucrari s-a „*realizat reabilitarea retelelor si modernizarea acestora*”, ca „*necesitatea capacitatii de alimentare cu utilitati a X a impus modernizarea si reconfigurarea retelelor*”.

De asemenea, experții arată că „*existând riscul de întrerupere a furnizării de utilități pe o perioadă îndelungată de timp cauzată de realizarea unor investiții în zonă s-a impus și devierea traseului acestor rețele*”, concluzia fiind aceea ca „*lucrarile de reabilitare, modernizare si devierea a retelelor apacanal, termoficare, electrice, telefonie si gaze naturale erau imperios necesar a fi realizate de catre X*”

Așadar, se reține că lucrarile in cauza reprezinta investitii deoarece acestea au constat practic in reabilitarea, modernizarea si devierea traseului retelelor edilitare aflate in proprietate publica fiind necesar a fi executate intrucat pe terenul respectiv s-a construit Z, obiectiv investitional realizat de X si detinut in patrimoniul acesteia.

Dealtfel faptul ca aceste lucrari reprezinta investitii este demonstrat

si prin faptul ca X a inregistrat cheltuielile in cazul contractului nr.> incheiat cu X initial in contul 231 „investitii in curs” si ulterior in contul 212 „mijloace fixe” atat in anul 2003 cat si in anul 2004.

In aceste conditii se retine ca in mod legal organul de inspectie fiscala a acceptat la deducere numai cheltuielile cu amortizarea investitiilor realizate cu reabilitarea, modernizarea si devierea traseului retelelor edilitare.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de > lei aferent cheltuielilor cu lucrările de deviere rețele edilitare efectuate la X.

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

5) Referitor la impozitul pe profit in suma de > lei aferent cheltuielilor de reclamă și publicitate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care bunurile și serviciile promovate prin campaniile de reclamă și publicitate nu sunt proprietatea X.

În fapt, X a înregistrat în perioada 2005 - 2006 cheltuieli cu reclama și publicitatea în sumă totală de > lei în baza facturilor emise de X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile în cauză au constat în difuzarea mesajelor publicitare privind lansarea X și a X situată în această X, obiectiv ce nu aparține X ci X.

Prin contestația formulată, X susține că „a suportat și achitat contravaloarea acestor cheltuieli de reclamă și publicitate deoarece, indirect, beneficiară a tuturor acestor servicii este și societatea contestatoare”.

În drept, 21 alin.1 și alin.2, lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte

bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că sunt considerate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri și deci deductibile fiscal, cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor având ca efect stimularea vânzărilor.

Or, în cazul în speță serviciile de reclamă și publicitate achitate de X popularizează firma X, produsul X și X situată în această X, stimulând astfel obținerea de venituri de către X.

În aceste condiții, se reține că suma totală de > lei reprezentând cheltuieli cu reclama și publicitatea X și a X situată în această X, proprietate X, nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri de către X și, pe cale de consecință, nu sunt deductibile fiscal.

Referitor la afirmația X potrivit căreia “*aceste proiecte s-au materializat într-un parteneriat cu societatea comerciala X.*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece singurele contracte încheiate între cele două societăți sunt contractul nr. > în care X în calitate de beneficiar are obligația de a suporta toate cheltuielile pentru dezafectarea rețelelor existente, devieri rețele, extindere rețea dren, consolidare teren, spargeri platforme betonate și săpătură - transport moloz rezultat, și contractul nr. > prin care X închiriaza societății contestatoare o suprafață de X mp în X.

Față de cele reținute, contestația formulată de X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de > lei aferent cheltuielilor cu reclama și publicitatea X situată în această X, proprietate X.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei și în temeiul art. 205, 206, 207, 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 19, 21, 24, 145 din Legea nr. 571/2003 republicată, pct.48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 7 și 9 din Legea 414/2002, pct. 9.1 din HG 859/2002, art. HG 909/1997, Legea 15/1994, art. 22 din Legea 345/2002, art.12 din OG 83/1998, Decizia 2/2005, Decizia 4/2006, Decizia nr.385/2008, OGnr.54/1997 se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva deciziei de impunere nr. > emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. >

pentru suma totala de > lei, reprezentand:

- > lei - impozit veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- > lei – accesorii aferente impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- > lei - taxa pe valoarea adaugata;
- > lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata;
- > lei – impozit pe profit;
- > lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.